

Les Conditions et l'application de la Loi sur les Bénéfices de guerre au point de vue économique.

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences économiques)

Soutenue le samedi 12 juin 1920 à 2 heures.

PAR

GEORGES MONTEUX

Avocat à la Cour d'Appel

Président : M. WAHL, professeur.

Suffragants { MM. TRUCHY
RIST. } *professeurs.*

PARIS

A. PEDONE, Editeur

LIBRAIRE DE LA COUR D'APPEL ET DE L'ORDRE DES AVOCATS

13, RUE SOUFFLOT, 13

1920

MONTEUX

BÉNÉFICES DE GUERRE

*La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.*

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

Les Conditions et l'application

de la

Loi sur les Bénéfices de guerre

au point de vue économique.



THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences économiques)

Soutenue le samedi 12 juin 1920 à 2 heures.

PAR

GEORGES MONTEUX

Avocat à la Cour d'Appel

Président : M. WAHL, professeur.

Suffragants } MM. TRUCHY } *professeurs.*
RIST.

PARIS

A. PEDONE, Editeur

LIBRAIRE DE LA COUR D'APPEL ET DE L'ORDRE DES AVOCATS

13, RUE SOUFFLOT, 13

—
1920 -

CHAPITRE PREMIER

Comment l'on a été amené à établir une législation sur les bénéfices de guerre

La guerre mondiale qui vient, au bout de près de cinq années de se terminer par la victoire de nos armes, a dérouté toutes les prévisions.

Non pas que nous ayons douté un seul instant de notre succès et du triomphe de notre bon droit, mais on n'a pas envisagé la durée possible du conflit armé, sa nature, son coût.

La guerre de 1914-1918 a été surtout une guerre économique, industrielle et financière.

Elle a, dès le début, coûté excessivement cher; il a donc fallu se procurer des ressources; or, ces ressources étaient essentiellement constituées soit par l'emprunt, soit par l'impôt.

Nous ne discuterons pas ici les mérites respectifs de l'un et de l'autre, nous ne nous demanderons pas si l'emprunt est préférable à l'impôt, s'il aurait fallu émettre des emprunts plus tôt qu'on ne l'a fait, s'ils auraient pu être mieux présentés, etc.; nous n'examinerons pas tous les impôts de guerre; nous ne

nous attacherons qu'à en examiner un seul, et encore, au point de vue économique : la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

Tout d'abord, une première question :

Comment a-t-on songé à instituer cet impôt ?

Dès le début, on a constaté que si, pour la plupart d'entre nous, la guerre a été une cause de pertes, pour quelques-uns elle a constitué une occasion de profits et souvent de profits scandaleux.

Tandis que nos poilus se faisaient bravement tuer pour la France, que beaucoup de familles étaient dans l'anxiété, ne songeant qu'à la guerre en faisant à l'arrière leur devoir, certains, tranquilles, loin des champs de batailles, n'ont songé qu'à s'enrichir par tous les moyens.

En présence : 1^o des exigences financières de la poursuite de la guerre ; 2^o de la légitime indignation suscitée dans l'opinion publique par les gains scandaleux de quelques titulaires de marchés¹ ; 3^o de l'existence entre l'Etat et le fournisseur réel de nombreux intermédiaires souvent peu qualifiés, pour toutes ces raisons et aussi pour répondre à un sentiment de justice et d'équité tendant à faire supporter des charges supplémentaires

1. Voir sur la question des économies demandées par la Commission du budget et les marchés de la guerre, la discussion à la séance de la Chambre des députés du 24 septembre 1915 ; sur la question des achats du Service aéronautique, la discussion du 18 novembre 1915 ; sur la question des intermédiaires la discussion du 14 décembre 1915 ; et sur l'amélioration des marchés, le discours de MM. Mistral et Couesnon à la Séance de la Chambre des députés du 8 juin 1916.

à ceux que les tristes circonstances d'alors avaient non seulement épargnés mais encore favorisés, on a songé à frapper d'un impôt nouveau ceux dont la fortune s'accroissait.

C'est de cette idée qu'est née la loi du 1^{er} juillet 1916, qui s'inspire notamment de la législation italienne (décret royal du 21 nov. 1915) et de la législation anglaise (loi du 21 déc. 1915).

L'on a donc pensé à demander à certaines personnes qui doivent à l'état de guerre un supplément de revenus, une participation plus élevée que celle des autres contribuables aux charges de la guerre.

Diverses propositions avaient été déjà formulées en ce sens¹; le Gouvernement déposa son projet le 13 janvier 1916 et après des débats assez longs on a abouti à la loi du 1^{er} juillet 1916.

Il est certain que cette loi ne constituait point la perfection puisqu'elle a dû être modifiée à plusieurs reprises et que, notamment, il a fallu demander à la loi du 6 juin 1917 d'interpréter le sens des mots « principal de la patente » et de déterminer à quelles années d'imposition se rapportait ce principal de la patente.

Quoi qu'il en soit, examinons cette loi en ce qui concerne ses conditions d'application au point de vue économique.

1. Propositions Durandy et Tournan sur une contribution extraordinaire sur le revenu, Renard sur les bénéfices nets réalisés sur les fournitures de guerre, Landry, Mistral et Ajam sur les bénéfices extraordinaires des Sociétés par Actions.

CHAPITRE II

Quelle est la durée de cette législation sur les bénéfices de guerre.

Ainsi que nous l'avons dit, la loi est du 1^{er} juillet 1916 et, pour la première fois, il a été question d'une législation sur la matière dans le second semestre de 1915.

Or, si nous nous référons à l'article 1^{er} § 1, nous voyons qu'il est ainsi conçu : « Il est institué une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires provenant des opérations ci-après définies, réalisées depuis le 1^{er} août 1914 jusqu'à l'expiration du douzième mois qui suivra celui de la cessation des hostilités... »¹

Donc, point de départ, le 1^{er} août 1914.

1. Il est bon de préciser ici la différence qui existe entre le bénéfice exceptionnel et le bénéfice supplémentaire. Le bénéfice supplémentaire existe quand il y a exercice normal de la même profession : ainsi, un épicier dont les affaires ont prospéré pendant la guerre réalise des bénéfices supplémentaires; devient-il intermédiaire dans une affaire étrangère à son entreprise habituelle, par exemple, il vend du drap et cette opération est fructueuse, il réalise alors un bénéfice exceptionnel. Il y a bénéfice exceptionnel lorsqu'on se borne à être intermédiaire.

La différence n'est pas que théorique puisqu'aux termes de l'article 12 de la loi, ceux qui ont réalisé des bénéfices supplémentaires ont seuls droit à l'abattement légal de 5.000 fr.

Or, comme la loi a été promulguée le 2 juillet 1916 et qu'il en a été question seulement fin décembre 1915, il en résulte qu'elle a un effet rétroactif, ce qui est critiquable tant au point de vue juridique¹ qu'au point de vue économique.

Ne nous occupant que de ce premier point de vue, nous disons et ne cesserons de dire que les lois fiscales avec effet rétroactif ne devraient pas exister et voici pourquoi :

Je suis industriel, on me demande un produit et je dois déterminer son prix. Il est certain que je déterminerai ce prix en tenant compte tout d'abord du coût de la matière première, puis du travail que je lui ferai subir, puis d'une quote-part de mes frais généraux, frais généraux dans lesquels figure une partie de mes impôts.

La différence du prix de revient réel, compte tenu de tous ces éléments et le prix de vente, constituera mon bénéfice. Si, sur ce bénéfice, on m'impose de 50 0/0 rétroactivement, quelle sécurité pourrai-je avoir, quel intérêt aurai-je à travailler ? Le Commerce et l'Industrie ne donnent pas toujours, dans toutes circonstances, des résultats favorables ! telle affaire traitée peut être très bonne, la suivante très mauvaise ; il faut qu'il y ait compensation et nous verrons un peu plus loin que si l'on a du bénéfice supplémentaire une année et une perte l'autre année, on n'en est pas moins assujetti à payer l'impôt dans une certaine mesure.

Nous estimons donc que la rétroactivité est une chose

1. Art. 2 du Code civil : « La loi ne dispose que pour l'avenir elle n'a point d'effet rétroactif ».

mauvaise, d'autant plus qu'il peut se présenter ceci : c'est quel'entreprise a pu être dissoute, d'où cette conséquence: comment rechercher les débiteurs de l'impôt. Le bénéfice de l'entreprise a pu être consommé de bonne foi, et il est un principe de notre droit, principe conforme à la raison, à la logique et au bon sens, savoir que les fruits consommés de bonne foi ne peuvent être répétés¹.

Quand cette législation prendra-t-elle fin ?

La loi nous dit à l'expiration du douzième mois qui suivra la cessation des hostilités.

Or, en fait, les hostilités ont cessé le 11 novembre 1918; en droit, elles n'étaient qu'interrompues, suspendues, ce n'est que le 24 octobre 1919 que la chose a existé.

C'est donc théoriquement et jusqu'à ce jour, le 31 octobre 1920 qui fixe la date de la fin de cette législation exceptionnelle.

1. Cette rétroactivité a pu présenter un grave inconvénient pratique.

L'article 23, § 2 de la loi de 1916 a rendu passibles de la contribution des patentes les maîtres-ouvriers des corps de troupes pendant la durée de la guerre, à raison des fournitures par eux faites à l'Administration militaire. Etant patentables, ils ont été assujettis à la législation sur les bénéfices de guerre. N'étant pas auparavant patentables et n'étant pas commerçants, ils n'étaient pas tenus à avoir une comptabilité. Tout au moins pour l'exercice d'imposition 1914-15, ils n'ont pu produire de comptabilité, d'où cette conséquence qu'ils ont été taxés d'office, le plus souvent assez lourdement. Quant à leur bénéfice normal, il n'a pu être fixé dans la très grande majorité des cas qu'à 5.000 fr. puisqu'ils n'avaient pas de capitaux engagés, puisqu'ils ne pouvaient justifier d'un bénéfice normal produit des bénéfices des exercices d'avant-guerre et que le calcul d'après les capitaux engagés n'aurait rien donné.

Or, il faut remarquer qu'à partir de l'armistice c'est-à-dire de novembre 1918, la vie économique a repris ou plutôt a eu une tendance à reprendre d'une façon à peu près normale.

Il fallait abandonner cette législation qui poussait les intéressés soit à augmenter le prix de leurs produits, du montant de l'impôt présumé des bénéfices de guerre, soit à ne pas réaliser de bénéfice de façon à avoir un bénéfice inférieur au bénéfice normal et à faire jouer la détaxe.

Le Gouvernement s'en est rendu compte et il a proposé l'arrêt de la loi au 31 décembre 1919, mais avec une supertaxe. La Chambre des Députés vient de prendre comme date le 30 juin 1920, ce qui n'est même pas un moyen terme, puisqu'on aggrave le projet ministériel qui n'édicte la surtaxe que par l'arrêt de la loi au 31 décembre 1919.¹

Remarquons au surplus l'anomalie :

La loi de 1916 frappe les bénéfices réalisés *pendant* la Guerre; en réalité elle les dépasse.

1. La Commission sénatoriale des finances a repris la date régulière du 31 octobre 1920 et a rejeté la supertaxe.

CHAPITRE III

Personnes assujetties

Nombreuses sont les personnes qui sont persuadées que seuls sont assujettis à la législation des bénéfices de guerre ceux qui ont passé des marchés avec l'Etat ou les administrations publiques et des marchés relatifs à la guerre.

C'est là une erreur complète.

Le Gouvernement, dans son projet, n'avait prévu que les sociétés et les personnes passibles de la contribution des patentes, ce qui avait le tort de laisser de côté tous les non-patentés ayant réalisé des bénéfices exceptionnels du fait de la guerre, soit en obtenant des marchés de fournitures, soit en prêtant leur concours pour l'obtention et la réalisation de ces marchés.

Le Parlement a modifié le texte du projet gouvernemental et a institué par l'art. 1 §§ 2 à 5, quatre groupes d'assujettis.

1° Les personnes non patentées, exception faite des agriculteurs vendant leur récolte à l'Etat, ayant passé des marchés, soit directement, soit comme sous-trai-

tants, pour des fournitures destinées à l'Etat ou à une administration publique, et par toutes personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession en vue du même objet;

2° Les personnes patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entremise, moyennant rémunération, redevances ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou une administration publique;

3° Les sociétés et les personnes passibles de la contribution des patentes, dont les bénéfices ont été en excédent sur le bénéfice normal.

4° Les exploitants d'entreprises assujettis à la redevance proportionnelle prévue par l'art. 33 de la loi du 21 avril 1810 sur les mines.

Est-ce suffisant ?

A notre avis non.

Tout d'abord les agriculteurs en sont exclus.

Or, depuis 1914, beaucoup ont fait fortune, certains sont devenus propriétaires des domaines qu'ils exploitaient jusqu'alors à titre de locataires ou fermiers.

Ils ont obtenu pour le travail des champs des prisonniers ennemis, des sursis pour les mobilisés, etc., ils jouissent de privilèges et la législation fiscale leur réserve des faveurs.¹

1. Ainsi en matière d'impôts cédulaires de la loi de 1917 jusqu'en août 1919, l'Administration ne pouvait faire la preuve contraire du forfait légal. Et encore, à l'heure actuelle, comment l'Administration fera-t-elle pour obtenir cette preuve puisque, d'une part,

Les exploitants de forêts, ainsi que cela résulte d'une réponse ministérielle à M. Méquillet, député, sont également exempts de la contribution extraordinaire, mais il n'en est pas de même de ceux qui achètent des bois sur pied pour revendre les produits de la coupe.

Pourquoi cette différence alors que les uns et les autres ont pu s'enrichir.

Autre chose: tout patenté est assujetti, le cas échéant à la contribution extraordinaire. La loi atteint donc les professions libérales patentées comme les avocats, les notaires, les avoués, les architectes et même les médecins¹; elle n'atteint pas les fonctionnaires tels que les trésoriers-payeurs généraux²; et cependant ceux-ci pendant la guerre, ont pu réaliser des avantages importants ne serait-ce que du fait des remises par eux touchées sur les bons de la Défense Nationale et les divers emprunts.³

les agriculteurs ne sont pas obligés de tenir des livres de comptabilité et que la plupart des conventions qu'ils passent sont verbales et font l'objet de paiement en argent comptant, sans aucun instrument de crédit comme : chèques, traites, etc. D'autre part, le revenu de la terre est évalué par la loi à la moitié de la valeur locative des terres cultivées; le projet de loi de finances l'évalue au double de cette valeur locative c'est insuffisant; on aurait dû faire beaucoup plus tout en laissant à l'intéressé comme l'a toujours édicté la loi la possibilité d'admettre la preuve contraire.

1. Arrêt du 30 janvier 1920 du Conseil d'Etat et décision de la Commission supérieure du 26 octobre 1917. Dans le même sens réponse du ministre des Finances à M. Gibert Laurent, député.

2. Réponse du ministre des Finances à M. Berthon.

3. La commission supérieure a même déclaré le 7 septembre 1917, les gérants des débits de tabac bien que non patentés,

Pourquoi n'a-t-on pas astreint à la contribution extraordinaire les propriétaires qui ont réalisé des bénéfices dans la location de leurs immeubles ?

Pourquoi n'a-t-on pas agi de même à l'égard des gens qui sans en faire leur profession ont spéculé à la bourse et ont réalisé des bénéfices importants ?

En somme, nous aurions été partisans de l'extension de la loi à tous ceux qui ont réalisé des revenus supérieurs à ceux d'avant-guerre. Tous sont au même titre des « profiteurs de la guerre » et, en vertu du principe de l'égalité de tous devant l'impôt, ne pas les avoir tous, quels qu'ils soient, assujettis à la législation de 1916.

Nous reconnaissons parfaitement que l'on a eu raison d'imposer les intermédiaires même accidentels. Dans cette guerre, l'intermédiaire a été une plaie ; mais dans combien de cas a-t-on pu l'atteindre ? Bien souvent, l'intermédiaire se refuse à délivrer un reçu et ne veut pas accepter un autre mode de paiement que le versement de sa commission sinon en bonnes espèces sonnantes et trébuchantes, du moins en billets. Comment le connaîtra-t-on ?

Pourquoi taxer les seuls commerçants et industriels, qui, souvent, ont été à la peine, qui ont eu de gros risques et ne pas taxer le propriétaire d'une forêt qui l'a faite raser d'un seul coup et a ainsi réalisé un bénéfice considérable qui n'est même pas atteint par l'impôt sur le revenu.

passibles de contribution extraordinaire à raison des bénéfices qu'ils ont pu réaliser sur les ventes de tabacs. Cette solution ne nous semble pas juridique puisqu'ils ne touchent qu'une partie du salaire du titulaire.

CHAPITRE IV

Comment s'établit l'impôt

Voici le mécanisme de l'imposition :

On commence par déterminer le bénéfice normal;...

On détermine ensuite le bénéfice réalisé en période d'imposition¹, on les compare et si le second est supérieur au premier il y a un bénéfice supplémentaire; s'il s'agit de bénéfices supplémentaires, mais dans ce cas là seulement, on déduit 5.000 fr. et l'on a le bénéfice taxable.

Nous allons étudier successivement :

1^o Comment s'établit le bénéfice normal ?

2^o Comment s'établit le bénéfice réalisé en période d'imposition ?

3^o L'abattement légal.

1. Les périodes d'imposition sont les suivantes :

1^{er} exercice (17 mois), du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915.

2^e — (12 mois), du 1^{er} janvier au 31 décembre 1916.

3^e — (12 mois), du 1^{er} janvier au 31 décembre 1917.

4^e — (12 mois), du 1^{er} janvier au 31 décembre 1918.

5^e — (12 mois), du 1^{er} janvier au 31 décembre 1919.

6^e et dernier exercice (10 mois ou 6 mois) du 1^{er} janvier 1920 au 31 octobre 1920, ou au 30 juin 1920.

Si l'on décide que les bénéfices de guerre cessent le 31 décembre 1919, il n'y aura eu que cinq exercices d'imposition.

1^o Comment se calcule le bénéfice normal.

La loi donne le choix entre plusieurs modes de détermination du bénéfice normal aux termes des art. 2 et suivants¹, observation étant faite que la moyenne des bénéfices antérieurs à la guerre constitue le seul et unique bénéfice réel à prendre pour base, les autres n'étant que des subsidiaires, le choix étant néanmoins laissé à l'intéressé.

1^o La moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914² (art. 1).

1. Ces modes ne sont pas tous possibles quand l'entreprise a été créée pendant la guerre. Il n'est possible que de prendre 5.000 fr. ou le 6 ou 8 % des capitaux engagés.

Notons que l'assujetti peut exercer librement son option du bénéfice normal à chaque période d'imposition sans être lié par le choix qu'il a fait pour une période antérieure. (Réponse de M. le Ministre des Finances à M. Catalogne, sénateur.)

2. Si la période pendant laquelle ont été réalisées antérieurement au 1^{er} août 1914, les opérations du contribuable ne comprend pas trois exercices, le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats pendant cette période (art. 2, §. 2).

Il en est ainsi d'après la jurisprudence même s'il n'y a eu que deux mois d'exercice avant la guerre. (Décision de la Commission supérieure des 6 octobre et 3 novembre 1917.)

2° 6 % (et depuis le 1^{er} janv. 1917 8 %) des capitaux réellement engagés dans les entreprises et rémunérés par elles, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines (art. 2 et 3).

3° 5.000 fr. (art. 2, § 3).

4° 30 fois le principal de la patente (art. 5 de la loi), étant entendu qu'en vertu de la loi interprétative du 2 juin 1917, le principal de la patente susceptible de servir de base à l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal doit s'entendre de la moyenne des principaux de la patente se rapportant au trois dernières années antérieures à 1914 (c'est-à-dire 1911, 1912 et 1913) et que si le contribuable n'a été patenté que postérieurement au 1^{er} juillet 1911, l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal est effectué d'après la moyenne des principaux de la patente imposée jusqu'au 1^{er} août 1914.

Que penser de ces modes de détermination du bénéfice normal ?

Ils sont parfaits en théorie, mais pratiquement, économiquement, ils présentent quelques inconvénients.

Examinons le bénéfice normal basé sur la moyenne des produits nets d'avant-guerre. On a pris trois exercices antérieurs à la guerre. Est-ce suffisant ? Non, à notre avis, car certaines industries, certains commerces ont pu, dans ces trois exercices connaître des crises non pas spéciales à l'entreprise, mais communes à toutes les entreprises de même nature. Nous aurions admis 7 ans ou à la rigueur 5 ans.

D'autre part la jurisprudence décide que l'exercice déficitaire doit être compté comme un exercice¹ de même que celui qui a donné des résultats anormaux².

Est-ce juste ? Evidemment non.

Autre chose.

La jurisprudence de la Commission supérieure (décisions des 12 mai 1917, 20 et 26 octobre 1917, 22 fév. 1918) admet ce qui est à la fois juridique et équitable, la jonction du bénéfice normal de deux entreprises ayant fusionné dès lors que l'entreprise qui en résulte continue les opérations des entreprises fusionnées, sans modifications sensibles; mais pourquoi cette même jurisprudence décide-t-elle que les bénéfices normaux à joindre doivent être de même nature sans combinaison possible du bénéfice normal d'une sorte avec un d'une autre sorte (Décision des 12 mai, 27 juil. et 26 octobre 1917) et que l'on ne peut joindre les patentes des deux entreprises (Décision du 26 janv. 1918.)

Autre chose encore :

Supposons une entreprise qui, dans la période d'avant guerre a augmenté son capital; la moyenne peut-elle être majorée de façon à en tenir compte ?

Non, a répondu la commission supérieure, dans plusieurs décisions dont la plus récente a été rendue le 4 janvier 1919.

1. Décision de la Commission supérieure du 4 avril 1917. Réponse du Ministre des finances à M. Alay, député.

2. Décision de la commission supérieure des 20 juillet 1917 et 19 janvier 1918.

Est-ce logique ? est-ce conforme au bon sens ?

Nous croyons qu'économiquement cette solution est mauvaise. Et voici en quoi : Si un contribuable affecte l'augmentation du capital à la construction de bâtiments, à l'achat de matériel, en d'autres termes, à l'extension de son entreprise sans absorption d'une autre, on ne lui tient pas compte de cette augmentation dans le calcul de son bénéfice réel, mais on en tient compte au contraire, s'il emploie le capital nouveau à l'achat d'une entreprise similaire¹.

Il nous resterait à nous demander comment s'établissent les produits nets de l'entreprise, les règles étant les mêmes pour le bénéfice normal et pour le bénéfice réalisé en période d'imposition, nous examinerons les règles applicables un peu plus loin.

Quant au taux de 6 et actuellement de 8 %, appliqué

1. Cette jurisprudence a même amené à renoncer au système de la fusion d'affaires pour recourir au système des filiales et ce, pour les motifs suivants :

Ainsi, supposons deux entreprises ayant toutes deux 20.000 fr. de bénéfice normal et toutes deux 100.000 fr. de bénéfice réalisé en période d'imposition. Fusionnent-elles ? on aura les résultats suivants :

1° Bénéfice réalisé.....	200.000 fr.
2° Bénéfice normal.....	40.000 »
3° Différence formant le bénéfice supplémentaire	160.000 fr.
4° Un seul abattement légal à déduire.....	5.000 »
5° Bénéfice taxable	155.000 fr.
En supposant qu'il s'agisse de la première période	
d'imposition 1914-15 où les taux de l'impôt	
étaient dans tous les cas de 50 %/o, on aura	
comme impôt.....	77.500 fr.

aux capitaux engagés, nous le trouvons économiquement insuffisant; nous estimons qu'il devrait être porté à 10 % étant donné le loyer de l'argent.

Enfin, en ce qui concerne la détermination du bénéfice normal au moyen du principal de la patente, n'est-ce pas illogique de prendre la patente d'avant guerre, alors que la patente est basée notamment sur le nombre d'ouvriers employés, l'importance des locaux occupés, etc., on devrait prendre la patente de l'exercice d'imposition et, en faveur de cette idée, on peut faire valoir que l'on prend le 6 (ou le 8 %) des capitaux engagés dans l'exercice d'imposition. La solution admise actuellement en ce qui concerne la patente est absolument illogique. On calcule le bénéfice normal d'après la patente d'avant guerre; or cette patente d'avant guerre ne répond pas certainement aux mêmes conditions d'exploitation que celle de la période de guerre étant

Si l'une est la filiale de l'autre, ce qui fait que juridiquement elles sont indépendantes, on aura :

1 ^o Bénéfice réalisé.....	100.000 fr.
2 ^o Bénéfice normal	20.000 »
3 ^o Différence formant le bénéfice supplément.	80.000 »
4 ^o Abattement légal.....	5.000 »
	75.000 »
5 ^o Impôt à payer à 50 °/o.....	37.500 »
soit au total, pour les deux entreprises, 75.000 fr., d'où 2.500 fr. de droits économisés.	

Supposons qu'il s'agisse d'un exercice d'imposition touché par la loi du 31 décembre 1917 (art. 4), l'impôt qui n'est que de 50 °/o sur la fraction des bénéfices imposables, inférieure

donné que l'on a réalisé un bénéfice supplémentaire. Ce bénéfice supplémentaire n'a pu être acquis que grâce à une augmentation sensible des frais généraux : notamment toujours augmentation de la main-d'œuvre et quelquefois extension des locaux utilisés pour l'exercice de l'entreprise.

à 100.000 fr., passe à 60 % sur la fraction comprise entre 100.000 fr. et 250.000 fr.; d'où cette conséquence :

1° Qu'en cas de fusion on paiera :

a). 50 % pour les premiers 100.000 fr.	50.000 fr.
b) 60 % sur les 55.000 restants, soit	33.000 »

Soit au total. 83.000 fr.

2° Qu'en cas de filiale :

On ne paiera que 37.500×2 , soit 75.000 fr.
d'où 8.000 fr. de droits économisés.

Bien naturellement la démonstration est plus éclatante si l'on arrivait à l'application de 80 %.

2^o Comment s'établit le bénéfice réalisé en période d'imposition.¹

A. — DE LA COMPTABILITÉ

Avant d'aller plus avant, n'oublions pas de faire remarquer que toutes les lois fiscales et notamment la loi sur les bénéfices réalisés pendant la guerre supposent que le commerçant ou l'industriel a tenu sa comptabilité bien en règle comme la loi lui en fait une obligation² et comme le bon sens le lui commande³.

1. Dans notre conclusion nous nous réservons d'examiner comment à notre avis aurait dû être établi et déterminé le bénéfice réalisé en période d'imposition et ce à l'aide de quels éléments.

2. Voir les art. 8 à 17 du Code de commerce.

3. Bien qu'une certaine comptabilité résulte des articles 8 et suivants du Code de commerce et soit obligatoire, peu de commerçants en tiennent une, c'est une vérité bien connue. Mais pourquoi en est-il ainsi? Tout d'abord il n'y a pas de sanction ou tout au moins de sanction appliquée d'une manière courante dans la vie normale; en effet l'unique sanction du défaut de comptabilité est tellement grave puisque c'est la banqueroute au lieu de la faillite ou de la liquidation judiciaire au cas où le commerçant cesse ses paiements, bien souvent, pour ne pas dire presque toujours, en raison de sa bonne foi on lui épargne ce déshonneur. D'autre part, beaucoup de commerçants ne tiennent pas de comptabilité, parce qu'ils ont, soit la paresse, soit l'impossibilité matérielle d'en tenir une et au surplus parce qu'ils estiment que c'est un rouage inutile aug-

S'il n'a pas de comptabilité ou s'il n'en a qu'une irrégulière ou mal tenue, il est taxé d'office (art. 9 et suivants).

Le plus souvent, il est taxé d'après un coefficient appliqué au chiffre d'affaires, mais les commissions s'arrogent le droit d'attribuer un coefficient plus fort en temps de guerre qu'en temps de paix, ce qui fait que la taxation d'après ce procédé peut réserver au contribuable des surprises désagréables.

mentant les frais généraux; ils tiennent le langage suivant « Nous n'avons pas besoin de comptabilité, car nous connaissons exactement ou tout au moins approximativement notre chiffre d'affaires, nous gagnons tant pout cent, nous connaissons le chiffre de nos frais généraux; par une simple règle de trois et une soustraction nous connaissons tout au moins d'une façon suffisamment précise notre bénéfice. »

Ce raisonnement constitue une profonde erreur.

En effet, souvent on applique arbitrairement une majoration de prix de revient. Or, dans la pratique, on ne vend pas rigoureusement le même prix à tous les clients et cette particularité influe singulièrement sur le résultat final.

D'autre part, les prix de revient ne sont pas souvent établis exactement, mais au juger, d'où des erreurs.

Enfin certains frais ne sont pas compris dans les frais généraux. Quelques-uns sont inconnus; d'autres, au lieu d'être proportionnels au chiffre d'affaires, sont simplement fixes, ce qui fait que si le chiffre d'affaires baisse, ces frais étant fixes ne baissent pas, d'où une proportion de frais généraux plus élevée.

C'est pour ces diverses raisons qu'un beau jour on constate non sans stupeur, que l'affaire ne marche pas.

D'où l'utilité, — et nous dirons même la nécessité — d'une comptabilité bien tenue, qui permettra :

- 1^o De voir si les bénéfices annuels augmentent ou diminuent;
- 2^o De réduire les frais généraux qui seraient hors de proportion avec l'importance des affaires;

B. — DE L'INVENTAIRE. — DU BILAN ET DU COMPTE DE PROFITS ET PERTES.

L'enregistrement des opérations d'une entreprise quelconque a pour but : 1° de connaître la situation des tiers avec lesquels l'entreprise est en relations d'affaires, ces derniers pouvant être débiteurs ou créanciers; 2° de constater et de contrôler la valeur que l'entreprise possède; 3° de déterminer le résultat des opérations.

Le résultat des opérations est calculé pour une période appelée exercice comprenant en général une année et concordant le plus souvent avec l'année civile (du 1^{er} janvier au 31 déc.)

3° D'établir minutieusement les prix de revient, ce qui indiquera en toute connaissance de cause, quels doivent être le prix de vente;

4° De connaître exactement la situation des clients, situation qui peut présenter des découverts inquiétants;

5° De permettre à un commerçant de vendre son entreprise en toute connaissance de cause et dans le cas où il est momentanément gêné par suite d'une crise, soit générale, soit spéciale ou désireux de donner de l'extension à son affaire, de trouver aisément des capitalistes susceptibles de s'y intéresser.

Il faut donc tenir une comptabilité bien en règle.

Cela est d'autant plus indispensable à l'heure actuelle à raison du nouveau régime fiscal résultant des lois votées depuis 1914. Une comptabilité — et une comptabilité régulière, bien tenue, — est la seule sauvegarde contre les taxations d'office ou contre les tentatives de taxation des fonctionnaires qui auraient toujours tendance à décider que les bénéfices réalisés sont supérieurs à ceux déclarés ou résultant de la combinaison du chiffre d'affaires et du coefficient, notamment en matière d'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Comment déterminer ce résultat ?

A la fin de chaque exercice, conformément à l'article 9 du code de commerce tout commerçant¹ est tenu de faire, sous seings privés, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers et de ses dettes.

L'inventaire a un double but : 1^o. — déterminer la situation de l'entreprise en énonçant : a) les valeurs de toute nature, soit d'échanges, soit immobilisées, possédées par l'entreprise ; b) les créances sur les tiers (dettes actives) ; c) les dettes de l'entreprise (dettes passives) ; 2^o. — déterminer le résultat obtenu par les opérations de l'exercice, résultat qui peut être un bénéfice ou une perte, ou encore se balancer exactement².

Cet inventaire se résume en un *bilan* qui mentionne sans les détailler : 1^o. — L'actif constitué par les valeurs et créances ; 2^o. — le passif.

Quant au *compte de profits et pertes* qui est le compte des résultats de l'exercice, on y fait figurer :

1^o. — *Aux pertes* :³

1. Cette expression comprend naturellement aussi les industriels.

2. Qu'il y ait bénéfice ou perte, il y a lieu de distinguer suivant qu'il y a ou non société.

Au second cas, c'est-à-dire lorsque l'entreprise n'appartient qu'à une personne opérant seule, le bénéfice ou la perte est incorporée au capital qui se trouve ainsi augmenté ou diminué à la clôture de chaque exercice.

Au premier cas, c'est-à-dire lorsqu'il y a société, les bénéfices ; s'il y en a, sont ou distribués entre les associés ou mis en réserve ou appliqués à des amortissements.

3. On trouvera des modèles de bilans et de compte de profits et pertes dans l'ouvrage de M. Léon Batardon (*La Comptabilité à la portée de tous*, p. 225 et suiv.). On pourra consulter encore utilement sur cette question l'important travail de M. Camille Catalan : *Les livres de commerce et la réforme fiscale* et celui plus spécial de M. L. Richard : *Simple notes pour faciliter la recherche des chiffres d'affaires des bénéfices de guerre*.

- a) Les frais généraux;
- b) Les frais de vente;
- c) Les pertes diverses;
- d) Les intérêts débiteurs;

2º. — *Aux profits :*

- a) Les bénéfices sur les ventes;
- b) Les profits divers;
- c) Les intérêts créditeurs.

Les profits diminués des pertes constituent le bénéfice net sur lequel est pris le montant des diverses réserves¹ et que l'on répartit suivant les règles contenues aux statuts lorsqu'il s'agit de sociétés ou dont le patron s'il est seul fait l'emploi qui lui convient.

L'Administration a établi une formule de compte de profits et pertes que nous sommes heureux de reproduire ici car il peut rendre service à quelques-uns de nos lecteurs.

1. Il faut se garder soigneusement de confondre les amortissements et les réserves, car il existe entre eux de nombreuses différences, les deux dernières n'étant que la conséquence de la première : 1º l'amortissement, qui a pour but de réparer une perte certaine et passée, est une charge de l'exercice, imputable par suite aux frais généraux ou aux frais de fabrication; au contraire, la réserve qui a pour but de parer à une perte éventuelle et future et constitue une augmentation indirecte et détournée du capital, est prélevée sur le bénéfice net réalisé; 2º l'amortissement est obligatoire et la réserve seulement facultative, sauf le cas d'une réserve légale (société anonyme) ou statutaire (toutes sociétés); 3º l'amortissement est indisponible alors que la réserve est disponible.

EXERCICE DU..... AU

1 ^o .	a) Ventes de l'exercice	x	
	b) Marchandises suivant inventaire en fin d'exercice	x	
		—	
	Total	x	
2 ^o .	A déduire :		
	a) Achats de l'exercice	x	
	b) Stock à l'ouverture de l'exercice	x	
		—	
	Total	x	x
		—	
	Reste bénéfice brut.....	x	

A déduire :

1 ^o .	Frais généraux ¹ :		
	a) Loyer	x	
	b) Assurance	x	
	c) Main-d'œuvre	x	
	d) Eclairage, chauffage.....	x	
	e) Etc... ..	x	
		—	
	A reporter..	x	

2^o. - Amortissements² :

1. Dans les frais généraux ne pas comprendre les prélèvements patronaux ni les intérêts du capital, qui sont incorporés au bénéfice imposable.

2. Justifier les amortissements ou réserves en indiquant la valeur du matériel, des bâtiments et des créances avant amortissement.

	<i>Report.</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
a)	Du matériel ancien	<i>x</i>	
	— nouveau	<i>x</i>	
b)	Des bâtiments	<i>x</i>	
c)	Des créances	<i>x</i>	
d)	Des frais de constitution	<i>x</i>	
3º. —	Réserves et provisions ¹ : (à détailler)	<i>x</i>	
	Total	<i>x</i>	<i>x</i>
	Reste bénéfice net	<i>x</i>	

C — IMPOSSIBILITE DE PORTER AUX FRAIS GENERAUX LES
APPOINTEMENTS QUE LE PATRON S'ALLOUE POUR SON
TRAVAIL ET LES INTERÊTS DU CAPITAL ENGAGE —
CONSEQUENCES ECONOMIQUES.

L'examen de la formule de l'administration que nous venons de donner ci-dessus et les indications qui y sont portées nous font connaître que les prélèvements patronaux et que les intérêts du capital engagé ne peuvent être portés aux frais généraux; c'est là une grave décision qui a une portée économique considérable.

La Commission supérieure par une série de décisions² refuse d'imputer sur les bénéfices les appointements qu'un

1. Voir renvoi de la page précédente.

2. Voir notamment décisions des 20 mars et 20 juillet 1917, 9 et 16 février 1918, etc.

commerçant isolé¹ prélève sur son travail personnel alors même qu'ils sont passés aux écritures par frais généraux.

Voilà certes une solution anti-économique au premier chef.

- Je travaille dans une entreprise comme un ouvrier ou plutôt mieux qu'un étranger, puisque j'ai, moi, l'intérêt personnel qui me pousse. Je n'ai pas intérêt à le faire, à me reposer et à prendre à ma place un remplaçant, qui sera contremaître, directeur, peu importe le titre, subir d'autant moins ses exigences, et le payer d'autant plus cher que si je suis effectivement appelé à payer la contribution de guerre, l'Etat, qui, en fait est mon associé, et mon associé pour la plus grosse part, m'en paiera au moins 50 p. 100. Théorie anti-économique puisqu'à l'heure actuelle où tous nos efforts doivent tendre à produire où c'est un crime contre le pays que d'être oisif, je suis incité à demeurer inoccupé. Prouvons l'intérêt fiscal que j'ai à prendre un employé, à ne pas travailler.

Supposons que j'aie eu un bénéfice supplémentaire compte tenu de l'abattement légal de 50.000

De toute époque, je m'allouais 500 fr. par mois, ce qui est maintenant un salaire au-

1. Même solution en ce qui concerne les associés en nom collectif (décisions des 14 septembre, 17 novembre 1917, 19 janvier et 23 février 1918) et le gérant d'une commandite (décisions des 22 décembre 1917, 16 janvier, 23 mars, et 19 avril 1918).

	<i>Report.....</i>	50.000
dessous de la normale, on les réintègre au bénéfice ci.....		6.000
		56.000
soit à 50 °/o à payer comme impôt.....		28.000
Je ne fais rien et prends un employé auquel je donne 6.000 fr., somme que je pourrai indiscutablement porter aux frais généraux. J'aurai alors		
		50.000
A déduire.....		6.000
		44.000
soit à 50 °/o à payer comme impôt.....		22.000

L'on voit l'économie.

Un de nos amis, qui connaît bien ces questions et auquel nous ne saurions trop adresser de remerciements pour l'aide si précieuse qu'il nous a fournie, nous racontait la chose suivante :

Un industriel parisien qui s'occupait avec grande ardeur de son affaire, se voit réintégrer aux bénéfices les 10.000 fr. annuels d'appointements que de temps immémorial il s'allouait en rémunération de son travail. Furieux, il prend un directeur qui le remplace et qui même entre parenthèses ne veut pas se contenter de 10.000 fr. et en exige 28.000 fr. Quelques jours se passent et l'industriel en question, après avoir goûté un certain temps le charme du *farniente* en subit ensuite l'amertume. S'occuper à nouveau de son entreprise? Pourquoi?

Il a pris un directeur qui fait très bien l'affaire et qui est d'autant plus désireux de réussir que son patron l'a intéressé aux bénéfices. Il a à ce moment une idée de génie : s'il se plaçait chez autrui. Ce qui fut fait, et chose amusante, ce patron devenu employé, avouait que non seulement au point de vue de la contribution de guerre il y gagnait, mais qu'encore il en bénéficiait au point de vue des impôts cédulaires sur le revenu.

Patron touchant dans son affaire 10.000 fr. rajoutés au bénéfice, il payait 320 fr. 63 d'impôt sur les bénéfices commerciaux lequel impôt est calculé à 4.50 % avec peu de dégrèvements à la base.

Employé, il paye 225 fr. d'impôt sur les salaires, lequel est calculé à 3.75 seulement avec de larges exemptions à la base.

La même personne nous racontait un autre exemple rigoureusement exact des conséquences anti-économiques de la loi sur les bénéfices de guerre.

Deux ouvriers, sérieux, laborieux, partisans du travail aux pièces, qui ne ressemblent en rien à ces ouvriers qui pérorent au lieu de travailler, s'associent comme faconniers. La première année ils gagnent 25.000 fr. Le fisc arrive et leur établit leur compte comme suit :

1°. Bénéfice réalisé	25.000
2°. Bénéfice normal (minimum).....	5.000
3°. Bénéfice supplémentaire	20.000
4°. Abattement légal à déduire	5.000
Reste.....	15.000
5°. Impôt de 50 % à payer	7.750

Ce n'est pas tout ils eurent à payer sur ce qui leur restait l'impôt sur les bénéfices commerciaux, soit 995 fr. 62 ce qui fait qu'ils n'eurent gagné finalement que 16.504 fr. 38, soit pour chacun 8.252 fr. 19.

Ils ont dissous leur société, sont redevenus ouvriers, ont gagné chacun 10.000 fr. ce qui ne les a obligés qu'à payer chacun 225 fr. d'impôt sur les salaires, soit pour chacun 9.775 fr. net de gain.

L'on peut dire que c'est un moyen d'encourager en France l'esprit d'initiative; l'ouvrier n'a plus d'intérêt à sortir de sa giberne son bâton de maréchal alors qu'il n'y a pas de patron plus productif, plus laborieux que celui qui a été ouvrier puisqu'avant d'ordonner il a appris à obéir et qu'il n'a qu'un désir c'est de s'élever au-dessus du niveau social, ce qui constitue le progrès. Qu'on le remarque bien, la plupart des grandes entreprises ont été fondées par un ancien ouvrier.

L'on peut affirmer que les nouvelles lois fiscales et en particulier la loi de 1916 ont contribué¹ à cet engouement, qui porte au lieu de prendre personnellement une affaire ou à s'associer en nom collectif, à constituer une société anonyme. Celui qui aurait été patron

1. Ce n'est évidemment qu'une contribution et non le seul motif. Une autre raison, à notre avis la plus importante, est de mobiliser l'entreprise, et d'avoir des actions au porteur de façon à éviter l'impôt général sur le revenu et surtout les droits de succession.

Il est vrai qu'il vient d'être récemment question à la Chambre de la suppression des titres au porteur; le jour où cette mesure aura été prise, l'on peut affirmer que le commerce et l'industrie de notre pays auront vécu.

devient l'employé de la société, d'autre part on peut déduire des bénéfices imposables, la réserve légale.

Démontrons-le : voilà une société et un particulier réalisant tous deux un bénéfice supplémentaire de 100.000 fr.

La Société aura :

1 ^o . Bénéfice net	100.000
2 ^o . A déduire réserve légale	5.000
	95.000
3 ^o . Abattement légal à déduire	5.000
Reste	90.000
Droits à payer	45.000

Le particulier aura :

1 ^o . Bénéfice net	100.000
2 ^o . Abattement légal à déduire	5.000
Reste	95.000
Droits à payer	47.500

On voit donc qu'au regard de la loi fiscale, la société anonyme est privilégiée par rapport aux particuliers et aux autres sociétés.

Est-ce au point de vue économique un bien que ce développement continu des sociétés anonymes ?

Il y a du pour et du contre. Nous ne méconnaissons pas la valeur économique fort grande de la société anonyme, elle a permis de faire de grands travaux comme le

percement du canal de Suez ; elle permet la constitution de la grande industrie, seule capable de produire à bon marché.

Mais à d'autres points de vue l'entreprise individuelle n'a-t-elle pas bien des avantages ? Alors que la Société anonyme tend en grandissant à devenir une administration avec tous ses défauts, tous ses inconvénients, l'entreprise particulière, surtout l'entreprise familiale, développe l'esprit de travail et d'économie. Avec les lois sociales actuelles surtout la loi sur la journée de huit heures, un patron façonnier qui n'y est pas assujéti, produira beaucoup plus proportionnellement que la grande usine située à côté de lui. Et quels avantages économiques et surtout moraux et sociaux, lorsque grâce au développement de la houille blanche, l'ouvrier aura à domicile la force motrice à bon marché, ce qui lui permettra de travailler au milieu des siens, loin des tentations du cabaret et des conseils pernicioeux des mauvais bergers qui ne cessent de prêcher la grève et la haine du patron.

La jurisprudence de la commission supérieure a contesté à la femme d'un commerçant de toucher des appointements pour le travail dans l'entreprise de son mari, sous le prétexte que la femme ne cesse pas de mener l'existence commune avec son mari et que les appointements à elle alloués subviennent aux besoins du ménage ¹.

1. Il en résulterait que si cette jurisprudence s'était maintenue, le femme n'avait qu'à cesser la vie commune avec son mari car alors les appointements alloués n'auraient pas servi aux besoins du ménage.

Théorie à la fois anti-juridique et anti-économique. Anti-juridique tout d'abord puisque l'art. 220 du code civil dispose que la femme n'est pas réputée marchande publique si elle ne fait que détailler les marchandises du commerce du mari mais seulement quand elle fait un commerce séparé; la raison de cette décision est la suivante : la femme joue alors le rôle d'un commis¹; si donc la femme joue le rôle d'un commis elle doit en avoir les avantages comme les inconvénients et on doit lui reconnaître la possibilité de toucher des appointements non exagérés en rapport avec la situation qu'elle occupe dans l'entreprise et les services par elle rendus.

Théorie anti-économique au premier chef. En effet dans une époque de guerre où toutes les énergies doivent tendre à aider d'une manière quelconque à l'effort commun, la femme du chef d'entreprise n'a ou qu'à se croiser les bras et comme nous l'avons dit plus haut pour le patron à prendre un employé dont les appointements pourront sans conteste être portés aux frais généraux; ou bien qu'à aller travailler dans une autre entreprise. En second lieu la femme travaillant pour son mari ou avec son mari apporte dans son labeur plus de soin, plus de conscience professionnelle, plus de dévouement, plus d'activité que n'en déploiera un étranger; l'entreprise en bénéficiera, et l'Etat lui-même en profitera.

Le conseil d'Etat a mis fin à cette jurisprudence de

1. Baudry-Lacantinerie, *Cours de droit civil*, t. I, n° 647.

la Commission supérieure par un arrêt du 30 mai 1919.

La commission supérieure avait également refusé à une certaine époque le droit aux appointements pour les enfants du chef d'entreprise; elle est revenue depuis à une plus saine compréhension des choses. Comme nous l'avons déjà dit, nous sommes partisans et partisans résolus du travail familial au point de vue économique et social et nous estimons que toutes mesures susceptibles de l'instaurer et de le développer doivent être prises.

On commence à se rendre compte que le grand nombre d'enfants est une source de richesse et cette augmentation de natalité fera notre pays grand et fort, armé à la fois pour la lutte économique et pour la défense du territoire.

*
*
*

La Jurisprudence n'admet pas non plus que l'on porte aux frais généraux les intérêts du capital.

C'est là à notre avis contraire au bon sens et aux lois économiques. En effet qu'arrive-t-il à l'heure actuelle.

J'ai une marchandise en magasin; elle m'a coûté (prix de revient compris) 1 franc; je compte 0 fr. 10 de frais généraux et 0 fr. 10 de bénéfices et je la vends 1 fr. 20. J'encaisse 1 fr. 20. Mais pour pouvoir posséder en magasin, ce même objet, je suis obligé, vu la hausse constante des produits de déboursier 1 fr. 50. Il me manque alors 0 fr. 30. C'est un capital nouveau dont j'investis l'entreprise. Pourquoi ne pas en tenir compte.

Nous verrons plus loin comment on tourne la difficulté.

*
* *

Autre chose. Je suis associé en nom collectif. Notre société a besoin pour marcher, ainsi que nous venons de le dire, en raison de la hausse des produits ou pour développer ses affaires, de nouveaux capitaux. Nos statuts prévoient que chacun des associés pourra verser de l'argent en compte; mais quelle modalité pour le retrait? Pourra-t-on retirer les fonds à l'improviste? Mais alors cela peut entraver l'affaire?

En tout-cas a-t-on le droit de compter l'intérêt de ces comptes-courants aux frais généraux.

A cette ou plutôt à ces questions, la jurisprudence répond que les comptes courants des associés font ou non partie des capitaux engagés, suivant qu'ils ont ou non le caractère d'un supplément d'apport.

D'où ces conséquences émanant de décisions de la commission supérieure des bénéfices de guerre :

1^o Si les comptes courants ne peuvent être retirés que du consentement des co-associés de ceux qui sont créiteurs, ils ont le caractère de capitaux engagés, alors même que le versement en serait facultatif (décisions des 7 et 14 septembre 1917).

2^o Que sont assimilables à des dettes sociales et non aux capitaux engagés les sommes que des associés ont la faculté de verser en compte courant, dès lors qu'ils peuvent être retirés à toute époque, même après un

préavis de six mois (décisions des 8 juin, 13 oct. et 24 nov. 1917).

Nous reconnaissons bien volontiers avec la commission supérieure (décision du 7 juillet 1917) qu'il est à la fois juridique et équitable de décider que si les comptes courants des associés ont été compris dans les capitaux engagés pour le calcul du bénéfice forfaitaire, les intérêts qu'ils produisent doivent être rétablis au bénéfice net.

Mais en dehors de ce cas toutes les fois qu'il y a des comptes courants d'associés, quelles que soient les modalités du retrait, qu'il y ait préavis de six mois, ou plus ou moins, qu'il y ait besoin ou non de l'accord unanime des associés et toutes les fois qu'un particulier assujetti à la législation des bénéfices de guerre rajoute des capitaux dans son affaire, on devrait, et ceci serait juste en droit et bon au point de vue économique, décider que l'intéressé peut en porter aux frais généraux les intérêts — à la condition qu'ils soient raisonnables.

Développer une affaire particulière, c'est contribuer à la richesse du pays, car la fortune de la France n'est faite que de la réunion des fortunes individuelles. Jamais l'adage bien connu « les petits ruisseaux font les grosses rivières » n'a été plus de circonstance.

Supposons que cette Jurisprudence continue à s'appliquer, qu'arrivera-t-il ?

Instruit par l'expérience — on n'est jamais bien instruit par elle — qu'en subissant un dommage matériel — l'intéressé se tiendra le raisonnement suivant. Je serais

bien sot de rajouter de l'argent dans mon affaire étant donné que la loi — ou plutôt la Jurisprudence qui l'interprète — n'admet pas que je puisse en porter les intérêts aux frais généraux de l'entreprise. Mon banquier n'est-il pas là ? Je vais alors le trouver et lui tiens ce langage : J'ai besoin de 200.000 francs pour un certain délai, naturellement renouvelable et je vous remets en garantie pareille somme représentée par des valeurs de tout repos. Etant donné le peu de risques que vous avez à courir, l'intérêt à vous verser sera modéré.

Le banquier 99 fois sur 100 acceptera, le tour sera joué, et l'on sera étonné de ce que les assujettis à la loi de 1916 soient, grâce à l'interprétation de ceux chargés de l'appliquer, encouragés à lui résister par tous les moyens juridiques en leur pouvoir.

Il faut donc espérer que le conseil d'Etat appelé à se prononcer sur la question ne suive pas la Commission supérieure dans ses distinctions subtiles, et décide que l'intérêt des capitaux nouveaux engagés soit porté aux frais généraux quelles que soient les modalités de leur engagement.

Remarquons, au surplus, que nous nous maintenons dans les vues du législateur. Qu'a-t-il certainement et indiscutablement voulu ? : c'est que l'on examine le bénéfice réalisé par une affaire en période d'imposition en le rapprochant des bénéfices réalisés antérieurement à la guerre, mais marchant dans des conditions similaires et identiques et en examinant si les conditions de marche de l'affaire ont été les mêmes.

*
*
*

Abordons maintenant un cas particulier.

La vente ou la liquidation d'un fonds de commerce doivent-ils entrer en ligne de compte dans le calcul de l'impôt sur les bénéfices de guerre ?

Ainsi, par exemple, j'ai acheté un fonds de commerce 50.000 francs en 1912; je le revends 100.000 francs en 1916, serai-je à raison de ce fait, mais à raison de ce fait seulement, assujetti à la législation sur les bénéfices de guerre ?

Oui, répondent à la fois le Ministre des Finances¹ et la commission supérieure.

Nous croyons cette opinion erronée sauf sur un point. Le but de la loi de 1916 a été d'atteindre, et d'atteindre uniquement, le bénéfice d'exploitation réalisé au cours d'une des périodes d'imposition; l'article 2 de cette loi commande cette interprétation puisque c'est le bénéfice net obtenu pendant la période d'imposition qui doit être pris pour base de comparaison avec le bénéfice normal; or ce bénéfice net consiste uniquement dans la différence entre le bénéfice brut, c'est-à-dire le montant des recettes diminué du montant des frais généraux; la meilleure preuve c'est que la loi permet dans son article 2, § 4, de déduire les pertes résultant d'un déficit d'*exploitation* dans une des entreprises du contribuable.

C'est donc la seule *exploitation* qui peut être visée et

1. Réponses à M. Jean Peyret et à M. Vilar.

non la vente du fonds. Il y a cependant un cas où nous estimons que la jurisprudence ci-dessus doit s'appliquer, c'est au cas où lors de la vente du fonds, les marchandises qui s'y trouvent ont été cédées à l'acquéreur avec bénéfice pour le vendeur. La raison en est bien simple. (Quel est le propre du commerce)? Acheter une marchandise quelconque pour la revendre bien naturellement avec bénéfice. Or que l'on vende en bloc, en demi-gros ou en détail on fait toujours acte d'*exploitation*; par conséquent dans ce cas — mais dans ce cas seulement — nous estimons que la jurisprudence ci-dessus fait une exacte application de la loi de 1916.

D — LIMITATION DES POURCENTAGES ALLOUES AUX
EMPLOYES ET OUVRIERS DE L'ENTREPRISE.

Les participations allouées à des employés devraient juridiquement être déduites du bénéfice imposable quelle qu'en soit l'importance, mais la Commission supérieure par une jurisprudence constante et notamment par des décisions des 2 et 22 février et 8 juin 1918 n'admet leur déduction que lorsque le montant ne dépasse pas 10 %¹.

1. Les Commissions du premier degré n'admettent même pas la déduction, dépassant 10 % alors qu'il s'agirait de contrats passés avant 1916 ou même avant la guerre, ce qui établit leur caractère non frauduleux.

Quand elle l'admet, elle procède de la façon suivante. Elle les déduit à la fois du bénéfice normal et du bénéfice de l'exercice d'imposition ce qui nous semble douteux vu l'article 3,

Cette jurisprudence qui a commencé à se manifester en 1918, est trop rigoureuse car elle pose une règle absolue sur le mérite de laquelle le Conseil d'Etat sera appelé à se prononcer. Il est certain que la tendance, à la fois législative et sociale, va à la participation aux bénéfices et la loi du 26 avril 1917 sur les sociétés à participation ouvrière et les actions de travail en est un reflet¹.

Il faut donc favoriser cette tendance.

Il est de toute nécessité d'admettre une solution contraire à la solution administrative. Il doit en être d'autant plus ainsi que les Commissions fiscales ne tiennent pas compte du plus ou moins d'appointements (soit en nature, soit en argent) payés à l'employé ou à l'intéressé. Elles refusent d'allouer les pourcentages aux directeurs

§ 1^{er} de la loi qui décide que le produit net en période de guerre est calculé, en établissant le bilan pour chaque entreprise *suivant les règles antérieures propres à cette entreprise*. Il est certain que dans le cas d'un employé qui en 1910 et depuis cette date avait par exemple en vertu d'un contrat de 10 ans, droit à 20 % des bénéfices nets, il y a lieu de maintenir ce pourcentage.

Il a été jugé le 7 décembre 1917 par le tribunal de commerce de Grenoble, le 3 juin 1918 par la Cour de Lyon, le 13 juin 1918 par la Cour de Riom et le 16 juillet 1918 par la Cour de Grenoble que quand un employé est intéressé sur les bénéfices, le calcul de son pourcentage doit intervenir avant tout prélèvement pour le paiement de la contribution extraordinaire.

Ainsi que nous l'avons dit plus haut le taux de 50 et de 60 % est maintenu aux entreprises qui se seront transformées en sociétés à participation ouvrière constituées conformément au titre VII de la loi du 24 juillet 1867 complétée par la loi du 26 avril 1917, pourvu que le nombre de leurs actions de travail soit égal au moins au quart du nombre de leurs actions de capital (art. 5 de la loi du 31 décembre 1917).

techniques et commerciaux d'une société lorsqu'ils sont en même temps administrateurs.

Juridiquement la théorie administrative est mauvaise.

En effet la doctrine¹ et la jurisprudence² sont d'accord pour décider que le prix d'un louage de services peut consister sans que le caractère juridique du contrat s'en trouve modifié, en une part proportionnelle des bénéfices, laquelle est fixée uniquement en tenant compte des aptitudes plus ou moins grandes de l'employé intéressé et des services qu'il rend à l'entreprise.

Économiquement la théorie administrative est mauvaise car le pourcentage donné soit à tout le personnel, soit à certains d'entre eux³ est la garantie essentielle du succès d'une entreprise.

Aussi souhaitons-nous vivement que le Conseil d'Etat s'inspirant des idées que nous avons émises, condamne la théorie de la Commission supérieure étant donné surtout que nous reconnaissons bien volontiers qu'il doit être tenu compte du cas de dol ou de fraude.

1. Voir notamment Baudry-Lacantinerie et Wahl. *Des Sociétés*, n° 24.

2. Cour de Lyon, 29 mars 1916.

3. Évidemment tout le personnel n'est pas intéressé d'une façon aussi directe à la bonne marche d'une entreprise. Celui qui nettoie l'usine ou qui n'est que manœuvre est moins utile que le directeur qui fait exécuter ou que l'ouvrier qui accomplit le travail.

E. — LES AMORTISSEMENTS ET RÉSERVES

En ce qui concerne l'amortissement nous avons un texte.

L'art. 3, § 1, nous dit que l'on doit déduire du bénéfice net les sommes habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel¹.

Le § 2 du même article dispose que l'on doit déduire du bénéfice imposable : 1° les sommes destinées aux amortissements supplémentaires nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal², soit par le fait d'installations ou de dépenses

1. La Jurisprudence de la Commission supérieure admet comme amortissement ordinaire 5 % sur les bâtiments et 10 % sur le matériel. Il n'y a pas, sauf circonstances particulières, d'amortissement possible sur les terrains, ni sur les fonds de commerce à moins qu'il y ait déjà eu avant la guerre d'amortissements pratiqués ou que le fonds n'ait subi une dépréciation effective et actuelle (Décisions de la commission supérieure des 10 mars et 6 juillet 1917). On ne peut admettre un amortissement nouveau pour des valeurs complètement amorties (décision de la commission supérieure du 7 septembre 1917). Un taux d'amortissement en période imposable plus élevé qu'avant guerre ne peut être admis s'il n'est justifié tant par le service intensif du matériel que par l'augmentation du prix des matériaux et de la main-d'œuvre depuis la guerre (décision de la commission supérieure du 7 septembre 1917).

2. Ces amortissements ne sont admis que s'ils ne sont pas exagérés (décisions de la Commission supérieure des 27 juillet et 30 novembre 1917) et qu'autant qu'il est justifié que le matériel a subi une dépréciation exceptionnelle et que la durée journalière du travail normal a été prolongée depuis la guerre (décision de la commission supérieure du 6 octobre 1917).

spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre¹;
2° les sommes correspondant à l'intérêt à 6 % (8 % depuis le 1^{er} janvier 1917) des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahi ou sinistrées et à l'amortissement habituel de ces entreprises².

Sauf en ce qui concerne la réserve légale prévue à l'art. 3, § 1, de la loi, il n'est pas question d'autres réserves³.

1. Il n'est pas alloué d'amortissement supplémentaire pour des installations nouvelles n'ayant pas eu spécialement pour but l'exécution de fournitures de guerre mais effectuées surtout en vue de l'après-guerre (décisions de la Commission supérieure des 7 septembre 1917 et 26 octobre 1917). Les installations nouvelles effectuées en vue de fournitures de guerre ne peuvent être amorties en un exercice, mais seulement d'une certaine quotité à fixer d'après les circonstances (Réponse du ministre des Finances à M. Peyroux) et l'amortissement dans tous les cas ne peut être fixé qu'en envisageant la valeur que le matériel aura conservé à la fin de la période d'application de la contribution extraordinaire et non le prix qui eût été payé avant guerre (Réponse du ministre des Finances à M. Poncet).

Le défaut d'entretien du matériel ancien peut justifier un amortissement supplémentaire alors même qu'il n'y aurait eu ni installation d'un matériel nouveau ni prolongation de la durée du travail (décisions de la Commission supérieure des 7 et 20 juillet 1920).

2. Ce texte ne s'applique pas aux entreprises situées en pays étranger, notamment en pays ennemi (réponse du ministre des Finances à M. Léon Périer). L'intérêt à 6 (ou à 8 %) des fonds engagés par un actionnaire dans une société anonyme ayant ses établissements en pays envahi n'est pas déductible des bénéfices réalisés par cet actionnaire dans une entreprise qui lui est personnelle (décision de la commission supérieure du 6 juillet 1917).

3. Les réserves quelquefois qualifiées telles d'une façon impropre se rapportent aux créances douteuses, moratorisées, sur débiteurs en pays envahis (la Commission passe jusqu'à 65 %); la réserve créée pour faire face à une dépréciation ulté-

Sur ces amortissements et réserves, nous dirons peu de choses étant fait remarquer qu'au point de vue économique nous ne pouvons formuler aucune observation.

Nous noterons seulement que l'article 15 de la loi prévoit la révision des amortissements et des réserves en fin d'application de la législation de guerre¹.

Cet article 15 admet la réparation des omissions relevées par l'administration jusqu'à l'expiration de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités. Ce délai expire donc le 31 décembre 1920, mais dans le projet de la loi de finances voté par la Chambre et qui à l'heure où nous écrivons ces lignes (fin avril 1920) n'est pas encore soumis au vote du Sénat, il serait ques-

rieure des cours n'est pas admise étant donné qu'elle correspond à une perte purement éventuelle. (Décision de la Commission supérieure des 26 octobre et 23 novembre 1917).

1. Cet article est ainsi conçu :

« Toute omission relevée par l'administration des contributions directes pourra être réparée jusqu'à l'expiration de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités.

» La Commission instituée par l'article 7 de la présente loi fixera les bases de l'imposition supplémentaire, suivant la procédure indiquée à l'article 8 et sous réserve du droit d'appel prévu au même article.

» Lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables seront reconnues exagérées par la commission, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition.

» Par contre, lorsque sur réclamation du contribuable jointe à sa déclaration pour la dernière année d'imposition lesdites sommes seront reconnues insuffisantes par la Commission, la différence sera imputable au dernier article imposable. »

tion de la fixer à trois ans à partir de la fin de la dernière période d'imposition pour les contribuables ayant souscrit les déclarations exigées par la loi et à cinq ans à partir de la même date pour les contribuables taxés d'office.

N'est-ce pas là une mesure anti-économique au premier chef ?

Prenons un exemple. Je suis commerçant ou industriel, j'ai fait une déclaration. La Commission du premier degré, la Commission supérieure n'ont rien trouvé à redire. Je puis me croire libéré de toute réclamation, pensant que la décision de ces Commissions est passée en force de chose jugée. Il n'en est rien pendant trois ans encore, en pleine paix je serai à la merci de l'Administration. Nous estimons que cette mesure est de nature à nuire gravement à l'avenir économique du pays et à gêner les efforts de ses industriels et de ses commerçants.

A notre avis il aurait fallu augmenter les amortissements en proportion du bénéfice net réalisé, conformément à cette règle à la fois économique et de bon sens que les dépenses doivent être basées d'après les recettes.

3^o Abattement légal.

Aux termes de l'art. 12 de la loi du 1^{er} juillet 1916, combiné avec l'art. 8 de la loi de finances du 30 décembre 1916, l'impôt extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre est calculé :

1^o Pour les bénéfices exceptionnels réalisés par les personnes désignées au deuxième ou au troisième paragraphe de l'art. 1^{er}, savoir : *a*) les personnes non patentées — exception étant faite des agriculteurs vendant leur récolte à l'État — ayant passé des marchés, soit directement, soit comme sous-traitants pour des fournitures destinées à l'État ou à une administration publique; *b*) toutes personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession, en vue du même objet et par les personnes patentées ou non qui ont prêté leur concours pécuniaire ou leur entreprise, moyennant rémunération, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'État ou une administration publique, en leur appliquant le taux de 50 % jusqu'aux 500.000 premiers francs et celui de 60 % à la fraction supérieure, observation

étant faite que l'intermédiaire a dû, conformément à l'art. 4, § 1, indiquer son bénéfice exceptionnel, dont il a déduit 5.000 fr.; toutefois aux termes de l'art. 3, dernier alinéa : si cet intermédiaire s'est borné à rétrocéder un contrat en prélevant une remise, il n'a droit à aucune déduction¹.

2° Pour les Sociétés et personnes passibles de la contribution des patentes ou de la redevance des mines, en appliquant le taux de 50 %, jusqu'aux cinq cent mille premiers francs (et celui de 60 % à la fraction supérieure), à la *portion du bénéfice excédant 5.000 francs*.

Ainsi que nous l'avons déjà dit, cet abattement légal de 5.000 fr. n'existe qu'en faveur de ceux qui ont réalisé des bénéfices *supplémentaires*, c'est-à-dire des personnes ayant exercé leur profession habituelle.

Le reproche, au point de vue économique, que nous faisons à cet abattement légal c'est de ne pas tenir compte du bénéfice supplémentaire réalisé.

Que vous ayez eu 5.001 fr. de bénéfice supplémentaire, réalisé, ou un million, voire même cent millions c'est toujours 5.000 fr.

1. A notre avis, les termes « *Aucune déduction* ne sera opérée au profit de l'intermédiaire qui se sera contenté de rétrocéder un contrat en prélevant une remise » de l'art. 3, dernier alinéa, ne devraient s'appliquer qu'aux déductions prévues à l'art. 3 §2 (sommes destinées aux amortissements supplémentaires et sommes correspondant à l'intérêt à 6 p. 100 des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahi ou sinistrées, à l'amortissement habituel de ces entreprises), et non à la déduction de 5000 francs celle-ci n'étant prévue qu'à l'art. 4, § 1; mais l'opinion admise semble être qu'aucune déduction, *quelle qu'elle soit* ne peut avoir lieu.

Est-ce raisonnable ? Est-ce bon au point de vue économique ? Evidemment non.

Il aurait mieux valu que l'on accordât un pourcentage car il y a l'intérêt personnel qui aurait poussé l'assujetti à gagner encore plus qu'il ne l'a fait.

Qu'est-il arrivé avec cette disposition législative concernant l'abattement légal ? C'est que les assujettis se sont ingéniés à ne pas dépasser leur bénéfice légal augmenté de 5.000 fr. Ils ont stocké, refusant de vendre, même devraient-ils gagner, attendant la fin de l'application de la législation sur les bénéfices de guerre étant donné qu'ils se disaient qu'étant donnée la hausse constante des produits¹, ils trouveraient toujours un moment où écouler leurs produits d'une façon avantageuse².

En ce qui concerne l'abattement légal, la Commission supérieure a décidé, les 26 février et 23 mars 1917 et 1^{er} février 1918 et ce, qu'il s'agisse de bénéfices exceptionnels ou de bénéfices supplémentaires, que cet abattement est invariable quelle que soit la durée de la période imposable et ne saurait être augmenté proportionnellement pour la première période d'imposition

1. Notons que la loi de finances de 1920, qui édicte de nouveaux impôts fort lourds, aura comme conséquence certaine d'augmenter le coût de la vie d'au moins 20 p. 100. L'avenir, très prochain, à l'heure où nous écrivons ces lignes (fin avril 1920), se chargera de prouver qu'à notre grand regret, nos prévisions étaient malheureusement fondées et auront été confirmées par les événements.

2. A la condition, bien entendu, qu'il ne s'agisse pas de denrées périssables.

qui a été de dix sept mois. Il en résulte donc que l'abattement légal sera également de 5.000 fr. pour 1920, dernier exercice imposable qu'il comporte six ou dix mois, suivant que la loi de 1916 cessera d'être applicable le 30 juin 1920 ou le 31 octobre 1920, d'après la prochaine loi de finances.

Cette invariabilité de l'abattement légal vient renforcer notre thèse d'après laquelle l'abattement au lieu d'être fixe aurait dû être proportionnel aux bénéfices.

CHAPITRE V

Comment la taxe est-elle établie. — Des déclarations et de leur examen.

Par quel procédé le fisc va-t-il connaître la matière imposable ?

Par une déclaration obligatoire¹ dans un certain délai qui est de trois mois.

Nous n'insisterons pas sur les formalités à remplir ni sur les énonciations que doit contenir cette déclaration.

Quelle est la juridiction compétente pour examiner ces déclarations ?

Disons immédiatement que ce sont des juridictions spéciales, des juridictions d'exception.

Nous ne saurions trop nous élever contre l'institution de juridictions d'exception, *quelles qu'elles soient* et nous en sommes les adversaires acharnés, résolus et irréductibles.

Pourquoi avoir créé des Commissions spéciales pour statuer sur la contribution des bénéfices de guerre alors que la juridiction administrative (Conseil de

¹ Nous verrons plus loin les conséquences du défaut de déclaration.

Préfecture et Conseil d'Etat) est compétente pour statuer sur les difficultés relatives à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Aurait-on douté de l'indépendance des Conseillers de Préfecture ? Aurait-on pensé qu'ils n'auraient pas été des instruments assez dociles, assez dans la main de l'administration ? A-t-on pensé qu'ils ne pourraient suffire à la besogne vu le nombre d'affaires à solutionner ?

A ce dernier grief il est facile de répondre que l'on n'avait qu'à créer dans chaque Conseil de Préfecture plusieurs Chambres et à augmenter le nombre des magistrats le composant. Remarquons d'ailleurs que les Commissions du premier degré et la Commission supérieure sont embouteillées et que ce n'est que dans plusieurs années qu'elles arriveront à épuiser leur rôle.

A cette première critique de principe, joignons-en une relative à la composition des Commissions.

La déclaration est d'abord examinée par la commission du Département dite du premier degré qui est composée de six membres¹ *tous fonctionnaires*.

Nous ne voudrions pas dire du mal des fonctionnaires, mais nous devons reconnaître qu'ils sont les derniers qualifiés pour juger des commerçants et des

1. Ce sont : 1° le Trésorier payeur général; 2° le directeur des Contributions directes et du Cadastre; 3° le Directeur des Contributions indirectes; 4° le Directeur de l'enregistrement, des domaines et du timbre; 5° Dans le ressort de chaque direction des douanes, le directeur ou un agent supérieur par lui délégué; 6° Un agent des Contributions directes désigné par le Directeur remplissant les fonctions de secrétaire avec voix délibérative.

industriels ; ils n'ont pas la même mentalité. Le fonctionnaire est habitué à un travail tranquille et régulier sans heurts et sans à coups, sans risques, dont le traitement augmente d'une façon automatique et qui vit sans soucis et sans préoccupations. Qu'il pleuve ou qu'il fasse beau, que le pays soit en période de prospérité ou traverse une crise, il n'en touchera pas moins son traitement qui, avant la guerre constituait quelquefois, il faut le reconnaître, un salaire de famine. Il a une tendance à considérer tout commerçant comme un mercanti et il a le tort de généraliser trop vite et de déduire de ce fait que tous les commerçants et industriels gagnent beaucoup d'argent. Ils ne réfléchissent pas à ceci : que les commerçants et les industriels travaillent tout le jour, que souvent la nuit de graves préoccupations les tiennent éveillés et que, s'ils ne réussissent pas, c'est la faillite avec toutes ses conséquences fâcheuses et déshonorantes. Le commerçant n'est pas sûr d'avoir à la fin du mois l'équivalent du traitement du fonctionnaire, toutes les entreprises ayant leurs aléas et il doit économiser beaucoup pour pouvoir jouir d'une retraite équivalente à celle constituée, presque gratuitement aux fonctionnaires, lesquels se bornent à abandonner mensuellement 5, % de ce qu'ils touchent.

Autre chose, les fonctionnaires ont une tendance à tenir en suspicion les commerçants et les industriels et à les considérer sinon comme des fraudeurs, du moins comme des dissimulateurs.

Tel est l'état d'esprit des fonctionnaires composant les Commissions du premier degré. Et que l'on ne croit pas que nous exagérions; l'on n'a qu'à consulter la collection des décisions de la Commission supérieure pour voir que, bien souvent cette juridiction, qui, ainsi que nous le verrons est elle-même sujette à critique, est obligée de réformer les décisions des Commissions du premier degré tant elles contiennent d'exagérations de taxation.

Si l'assujetti n'est pas satisfait de la sentence rendue par la décision de la Commission du premier degré, de même que, si le Directeur des Contributions estime qu'elle est contraire aux droits du Trésor¹ on va devant la Commission supérieure qui, conformément à l'article II de la loi de 1916, comprend des Présidents de section du Conseil d'Etat, des conseillers d'Etat, des conseillers maîtres à la Cour des Comptes, des inspecteurs des Finances etc., des membres désignés par la réunion des présidents des Chambres de commerce ou à défaut, par le ministre du commerce.

On va nous objecter immédiatement que ces représentants des commerçants et industriels vont pouvoir faire entendre à leurs collègues fonctionnaires la voix de la raison. C'est exact, mais comme jamais ils n'ont la majorité lors du vote, de nombreuses décisions de la Commission supérieure prêtent à la critique.

1. Le Directeur des Contributions directes faisant partie de la Commission on voit bien qu'il est juge et partie dans l'affaire.

Heureusement qu'il y a le Conseil d'Etat qui est juge de cassation, et nous devons reconnaître que cette haute juridiction, la plus élevée du pays, statue dans un esprit de justice et de droit vraiment remarquables.

N'est-ce pas le Conseil d'Etat qui a, ainsi que nous l'avons indiqué précédemment, admis que la femme d'un assujetti avait droit à des appointements en rémunération de son travail ? N'est-ce pas lui qui, par un arrêt mémorable, du 10 août 1918, reproduit in extenso dans la revue judiciaire « *Le droit nouveau* » (n° du 20 septembre 1918, page 2), a annulé une décision de la Commission supérieure du 25 mars 1917 qui avait refusé de communiquer à un commerçant le dossier d'appel, et notamment un rapport de l'inspecteur des contributions directes au vu duquel la Commission supérieure avait statué.

N'est-ce pas symptomatique de l'état d'esprit de ces Commissions de fonctionnaires ? Qu'importent pour eux les droits sacrés de la défense ? Ils condamnent sur pièces secrètes et le malheureux assujetti ignore l'arme avec laquelle il sera frappé.

L'affaire est examinée par la Commission, suivant les indications portées aux art. 8 et suivants que nous n'analyserons pas, vu qu'il ne s'agit ici non de questions juridiques mais économiques.

Disons simplement que, si le contribuable n'a pas fourni de déclaration, en a fourni une insuffisante, ou a refusé de se soumettre aux vérifications réclamées, il

est taxé d'office, avec, le cas échéant, certaines pénalités qui seront examinées plus loin.

Cette taxation d'office peut être formidable et le contribuable n'a qu'une ressource : faire la preuve contraire.

CHAPITRE VI

Taux de la Contribution. -- Pénalités possibles.

En ce qui concerne le taux de la Contribution il faut distinguer :

1° Le taux ancien établi par les lois des 1^{er} juil. et 30 déc. 1916 (c'est-à-dire 50 o/o jusqu'à 500.000 frs. et 60 o/o au-delà) est applicable :

a) aux bénéfices obtenus pendant les deux premières périodes d'imposition (1914-1915 et 1916) (art. 4 § 1 de la loi du 31 déc. 1917.)

b) aux bénéfices obtenus pendant les deux premiers exercices des entreprises créées à partir du 1^{er} janv. 1916 (art. 4, § 2 de la loi du 31 déc. 1917).

c) aux entreprises qui se transforment en sociétés à participation ouvrière conformément au titre VII de la loi du 24 juil. 1867 complétée par la loi du 26 avril 1917 pourvu que le nombre de leurs actions de travail soit égal au moins au quart du nombre de leurs actions de capital (art. 5 de la loi du 31 déc. 1917).

d) aux bénéfices obtenus pour les contribuables habituellement domiciliés en pays envahi, n'ayant pas

exploité une entreprise quelconque avant le 1^{er} janvier 1916.

2^o Le taux nouveau prévu par l'art. 4 de la loi du 31 déc. 1917 est applicable dans tous les autres cas ; il est le suivant :

a) 50 % sur la fraction des bénéfices imposables inférieure à 100.000 frs.

b) 60 % sur la fraction comprise entre 100.000 et 250.000 frs.

c) 70 % sur la fraction comprise entre 250.000 et 500.000.

d) 80 % sur la fraction supérieure à 500.000 frs.

Nous verrons plus loin qu'il y a lieu de faire dans certains cas une déduction de 5.000 frs.

Les taux de la contribution sont manifestement excessifs comme nous l'avons déjà montré ; ils incitent d'abord à ne plus travailler, à ne plus produire, à ne plus vendre pour éviter les hauts pourcentages d'imposition ; ensuite, ils incitent les gens, sinon à frauder, du moins à dissimuler¹ ; enfin, ils favorisent le gaspillage. Un employé se présente chez moi qui aurait à payer 80 % de mon bénéfice supplémentaire. Je discuterai ses conditions avec d'autant moins d'énergie que je sais parfaitement que l'Etat me paye 80 % de sa rémunération. Je m'empresserai encore de faire en périodes

1. Voir à cet égard le remarquable ouvrage de M. Nalot : « *La comptabilité et les lois fiscales nouvelles* », où se trouvent dévoilées les diverses dissimulations et fraudes. Cet ouvrage inspirera à ceux qui seraient tentés de tricher, une crainte salutaire.

d'imposition des travaux d'entretien non urgents et qui auraient été différés de façon à ce que l'Etat en paye sa quote part, alors que j'aurais pu attendre, vu leur non nécessité absolue ce qui les aurait mis entièrement à ma charge.

* *

Les chiffres indiqués plus haut sont susceptibles d'être augmentés par des pénalités prévues par les art. 13 et 14 de la loi.

Tout d'abord en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive, qu'il y ait ou non bonne foi, pénalité de 10 % du montant de la contribution.

Remarquons immédiatement que la déclaration, aurait-elle été envoyée 24 heures trop tard, ou serait-elle tardive de plusieurs années, c'est la même somme qui est due. Est-ce logique? Evidemment non; il aurait fallu décider que la pénalité aurait consisté dans la productivité d'intérêts à 10 % du montant de la contribution à partir de l'expiration du délai imparti pour la déclaration.

Il y a en outre une pénalité de 50 %¹ en cas de déclaration insuffisante ou erronée commise de mauvaise foi, la dite pénalité ne portant que sur la fraction du bénéfice non déclaré, à la condition que cette

1. Les deux pénalités de 10 p. 100 et de 50 p. 100 peuvent se cumuler. (Arrêt du Conseil d'Etat du 27 déc. 1918.)

fraction soit supérieure à 10 % du bénéfice total et que la preuve de l'insuffisance ou de l'erreur soit faite par l'Administration.

Rien à dire, aucune critique à formuler si ce n'est ceci : Par trois décisions des 10 et 23 mars 1917 et 4 avril 1917, la commission supérieure revenant sur une jurisprudence antérieure a décidé que conformément aux règles en matière fiscale la preuve de la bonne foi du contrevenant est à la charge de celui-ci. N'aurait-on pas dû revenir aux règles du droit civil en vertu desquelles la bonne foi est toujours présumée et que c'est à celui qui invoque la mauvaise foi à la prouver.

*
*
*

En plus de ces pénalités, l'article 40 de la loi est venu créer un délit nouveau justiciable des tribunaux correctionnels, en décidant ce qui suit :

« Tout contribuable qui, en employant des manœuvres frauduleuses pour se soustraire en totalité ou en partie à l'établissement de la taxe, aura par l'emploi d'une de ces manœuvres, dissimulé ou tenté de dissimuler ses bénéfices; sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 500 fr. à 10.000 fr. ou à l'une de ces deux peines seulement.

« L'art. 463 du Code pénal est applicable aux infractions prévues par la présente loi. »¹

1. On trouvera une étude très documentée de cette nouvelle infraction dans la substantielle brochure de M. Gaston Bonne-

Nous ne nous expliquerons pas sur cette nouvelle infraction que nous approuvons entièrement.

foy : *Comment se défendre en matière de bénéfices de guerre*, n° 7 et suivants, p. 5 et suiv.

On y trouvera des indications utiles touchant les dissimulations ayant un caractère frauduleux incontestable, celles n'ayant pas toujours ce caractère et celles n'ayant pas ce caractère.

CHAPITRE VII

Païement et recouvrement de l'impôt

Aux termes de l'article 16 de la loi, les rôles de la contribution extraordinaire sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes et le paiement des cotisations est exigible par quart, de deux mois en deux mois à partir du premier jour du mois qui suit la publication du rôle pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914 au 31 août 1915, et de trois en trois mois pour les autres exercices.

Les personnes passibles de la patente ou de la redevance des mines jouissent de deux faveurs fort compréhensibles.

Tout d'abord la détaxe.

Un assujetti ne peut compenser les pertes d'exploitation par lui subies durant un exercice de la période de guerre avec les bénéfices par lui réalisés pendant un autre exercice du même temps de guerre. Cela résulte du rejet par la Chambre des Députés, dans sa séance du 17 février 1916, d'un amendement en ce sens présenté par M. Louis Dubois, ainsi que de nombreuses

décisions de la Commission supérieure. Toutefois, la loi a estimé qu'il serait trop rigoureux à vouloir pousser jusqu'à ses extrêmes limites le principe de l'annualité de l'impôt. Par le § 3 de l'article 16, les sociétés, les patentables et les exploitants des mines, c'est-à-dire les personnes visées aux §§ 4 et 5 de l'article 1^{er}, peuvent conserver, par devers eux, la moitié du montant total de la contribution qu'ils ont à payer jusqu'au semestre qui suit l'expiration du dernier exercice de la période de contribution extraordinaire, époque où ils ont le droit d'opérer une révision générale de tous les exercices de période de guerre. Si l'un de ces exercices se solde en déficit par rapport au bénéfice normal, imputation en sera faite; le contribuable aura droit à une détaxe correspondant à ce déficit et n'aura à payer, sur la moitié en question, qu'une somme diminuée, avec cette restriction qu'en aucun cas il ne pourra y avoir répétition au bénéfice du contribuable, la moitié payée à l'Etat lui demeurant, dans tous les cas, acquise à titre définitif.

En second lieu, ces mêmes assujettis bénéficieront des dispositions de l'article 17 ainsi conçu :

« Les sociétés, les personnes passibles de la contribution des patentes, ainsi que les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle de l'article 33 de la loi du 31 avril 1910, qui justifieront avoir employé avant le 1^{er} avril 1910, en amélioration ou en extension de leur entreprise, une partie ou la totalité des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires

taxés par la présente loi, pourront être autorisés à s'acquitter des impôts afférents aux bénéfices ainsi employés en trois années, le point de départ de ces annuités étant l'année d'émission des rôles.

» Des autorisations seront accordées, après examen des justifications visées au paragraphe précédent, par la commission instituée par l'art. 7 et sauf recours devant la commission supérieure dans les conditions prévues à l'art. 11.

» Pour l'exercice du privilège du Trésor et pour l'application de la prescription triennale, chacune des annuités sera considérée comme une contribution distincte afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible.

» Nonobstant les autorisations accordées, le solde des impôts restant dû sera immédiatement exigible en cas de dissolution de la Société, de faillite ou de liquidation judiciaire, de cession ou de cessation de l'entreprise.»

Enfin les contribuables victimes d'événements de guerre ont droit à obtenir des sursis en vertu d'une instruction (sans date) du Ministre des Finances insérée au *Journal officiel* du 19 juin 1918 (p. 5286) avec *erratum* au *Journal officiel* du 20 (p. 5299); et ainsi conçue :

» Aucune procédure de sursis n'a été prévue jusqu'à présent en ce qui concerne la contribution extraordinaire de guerre. L'Administration considérait en effet que l'impôt portait sur les bénéfices effectivement réalisés et que dans ces conditions, il n'existait pas de motif pour dispenser les contribuables de payer des sommes exigibles dans les délais déterminés par la loi. »

» Toutefois, à la suite d'événements récents, il est apparu qu'une atténuation à cette règle pouvait se justifier en faveur des contribuables victimes directes d'événements de guerre. Aussi a-t-il été décidé que des sursis de paiement pourraient être accordés aux redevables dans les entreprises qui :

1^o Sont situées dans les régions récemment envahies par l'ennemi;

2^o Sont comprises dans la zone où se déroulent les opérations militaires;

3^o Ont subi par suite de faits de guerre, des dommages nettement caractérisés. Pour bénéficier le cas échéant, de cette mesure gracieuse, les intéressés devront adresser à la Trésorerie générale du lieu de l'imposition une demande détaillée, indiquant en même temps que les motifs de nature à le justifier, l'importance du préjudice qui leur a été causé. Cette demande ne saurait avoir en droit, d'effet suspensif. Les assujettis auront en outre à prendre explicitement l'engagement de ne pas mettre obstacle à ce que, le cas échéant, la compensation soit exercée ultérieurement, à due concurrence, entre les termes arriérés de la contribution extraordinaire et le montant de l'indemnité pour dommages de guerre à laquelle ils pourraient prétendre.

» Les demandes seront instruites par la Trésorerie générale et transmises avec l'avis du comptable à la commission départementale. »

Nous venons de voir comment on devait payer, mais à partir de quand doit-on payer ?

Sous l'empire de la loi du 1^{er} juillet 1916, il était admis par l'administration elle-même, sans que cette loi se fût personnellement expliquée à cet égard, que le pourvoi du contribuable contre une décision de la Commission du premier degré avait un effet suspensif et qu'il y avait lieu de surseoir à l'établissement du rôle en ce qui concerne la cotisation contestée jusqu'à ce que la commission supérieure eût statué.

L'art. 7 de la loi du 31 décembre 1917 est venu modifier ces dispositions en décidant ce qui suit :

A partir de la promulgation de la présente loi les rôles de la contribution extraordinaire instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916, seront établis d'après les bases de cotisations fixées par les commissions du premier degré et mis immédiatement en recouvrement. Les contribuables conserveront néanmoins le droit de se pourvoir dans les conditions, formes et délais prévus par la loi susvisée du 1^{er} juillet 1916.

Les bases de cotisations ainsi contestées n'auront un caractère définitif qu'après que la Commission supérieure aura statué, et seront rectifiées, selon les cas, conformément aux décisions intervenues, soit par voie de dégrèvement, soit par voie d'imposition supplémentaire¹.

1. Une grosse question était celle de savoir si cette disposition avait un effet rétroactif et pouvait s'appliquer aux décisions déjà frappées d'appel au moment de la promulgation

L'on pense si l'Administration avait la partie belle avec ce texte !

Les Commissions du premier degré, composées de fonctionnaires ayant l'état d'esprit que l'on conçoit à l'égard des commerçants et industriels, ainsi que nous l'avons indiqué plus haut, taxèrent formidablement les assujettis qui interjetèrent de suite appel devant la Commission supérieure. Mais celle-ci a son rôle encombré et ne peut arriver à solutionner avant de nombreuses années tous les pourvois qui lui sont déférés¹. De vives protestations s'élevèrent et l'art. 15 de la loi du 31 déc. 1918 est venu leur donner satisfaction en décidant ce qui suit :

En cas de recours introduits devant la commission supérieure contre les décisions des commissions du pre-

de la loi de 1917. Le ministre des finances a répondu affirmativement à M. André Paisant, député, et nous devons reconnaître que cette décision est rigoureusement juridique en présence des termes absolument formels du texte ci-dessus.

1. Par question n° 27,246 du 26 février 1919, M. Louis Marin, député, a demandé à M. le Ministre des Finances : 1° de combien de pourvois a été saisie la Commission supérieure des bénéfices de guerre, sur des réclamations de l'exercice 1914 et 1915 ; 2° combien de ces pourvois ont été jugés à la date actuelle.

Il lui a été répondu ce qui suit au *J. Off.* du 22 mars 1919 (déb. Parl., Ch. des Dép., séance du 21 p. 1397) :

« 1° Le nombre des pourvois enregistrés au secrétariat de la Commission supérieure et s'appliquant à des impositions relatives à la période 1914-1915 s'élevait, à la date du 1^{er} mars 1919, à 5.374, sur lesquels 946 visent en même temps des impositions afférentes à des exercices subséquents (1916 et 1917) ; 2° le nombre de ces pourvois jugés à la même date étaient de 2.291, dont 17 intéressant à la fois la période 1914-1915 et les périodes suivantes ». — Depuis, la situation n'a fait qu'empirer.

mier degré fixant les bases de la contribution extraordinaire instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916, les contribuables, à charge pour eux d'en informer le percepteur, pourront, jusqu'à ce qu'il ait été statué sur leurs pourvois, surseoir à tout versement sur la partie contestée de leurs cotisations, portées dans les rôles conformément à l'art. 7 de la loi du 31 décembre 1917.

Les contribuables dont le recours sera rejeté en tout ou en partie auront à acquitter en sus de la contribution fixée par la Commission supérieure un intérêt calculé à raison de 6 % par an, sur la portion de contribution dont ils auront différé le paiement par application du présent article, d'après le nombre de mois ou fraction de mois écoulés entre la date à laquelle l'imposition aurait été exigible et la date de la décision de la Commission supérieure.

Les contribuables seront tenus au versement immédiat des intérêts ainsi mis à leur charge; il sera établi à cet effet des titres de perception dont le recouvrement sera poursuivi comme en matière de contributions directes.

En cas de dissolution de société, de faillite ou de liquidation judiciaire, de cession ou de cessation de commerce, les contribuables cesseront d'avoir droit au bénéfice du sursis et les intérêts ne seront dus que jusqu'à la date où ce sursis aura pris fin.

De même les contribuables qui, après avoir obtenu le bénéfice du sursis, renonceraient à s'en prévaloir ne seraient redevables que d'intérêts calculés jusqu'à la

date, à laquelle ils auraient prévenu le percepteur de leur intention.

Enfin l'art. 3 de la loi de finances du 12 août 1919, est venu ajouter à l'art. 16 de la loi du 1^{er} juillet 1916, un alinéa ainsi conçu :

« En cas de dissolution de société, de faillite ou de liquidation judiciaire, de cession ou de cessation de l'entreprise qui a donné lieu à l'imposition, la totalité de la contribution sera immédiatement exigible. Toutefois, et par dérogation aux dispositions de l'article précédent, les sommes versées par application du présent alinéa sur les deux derniers quarts de la contribution pourront, si le contribuable est détaxé ultérieurement, faire l'objet d'un remboursement. »

Mais il faut aller vite, l'argent manque, le dernier emprunt mal influencé, par des événements à la fois d'ordre intérieur et d'ordre extérieur, n'a donné que 15 milliards au lieu des 40 que l'on espérait; les commissions du premier degré n'arrivent pas assez vite à statuer; c'est alors que le Gouvernement fait voter la loi du 9 mars 1920 dont l'art. 1^{er} est ainsi conçu :

« Pour la perception de la contribution extraordinaire instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916, les droits afférents aux bénéfices exceptionnels ou supplémentaire accusés par les contribuables, dans les déclarations qu'ils ont précédemment souscrites ou qu'ils viendront à souscrire, seront compris par les directeurs des contributions directes, sauf décision préalable des commissions du 1^{er} degré, dans des rôles qui seront mis en recou-

vrement suivant les règles fixées par l'art. 16 de la loi susvisée.

» Cette inscription dans les rôles ne fera pas obstacle à la vérification des déclarations par la commission du premier degré conformément à l'art. 8 de la loi et, s'il y a lieu, les suppléments de droits reconnus exigibles seront établis après décision de ces commissions sans préjudice de la réparation éventuelle prévue par l'art 15 des insuffisances d'impositions relevées ultérieurement. »

Evidemment, cette disposition constitue un progrès réel, mais ne pourrait-on pas faire mieux ?

Nous le pensons.

Il est un principe en matière de science financière et d'économie politique qu'un impôt rentre d'autant mieux et est d'autant plus productif qu'il est perçu plus rapidement.

Le tort du législateur de 1916 a été de méconnaître cette vérité.

Qu'arrive-t-il en réalité ? c'est que l'impôt sur les bénéfices de guerre n'a rendu en France jusqu'ici que des sommes insignifiantes alors qu'en Angleterre il a produit des ressources considérables¹.

1. Par question n° 27006 du 18 fév. 1919, M. Perreau-Pradier, député, a demandé à Monsieur le Ministre des Finances quel a été le produit, par année depuis sa création, de l'impôt sur les bénéfices de guerre en France d'une part, en Angleterre, d'autre part.

Il lui a été répondu ce qui suit au J. Off. du 19 mars 1919. (Déb. Parl. Ch. des Dép., 2^e séance du 19 mars p. 1276).

En France, à la date du 31 déc. 1918, le montant des bénéfices retenus par les Commissions du premier degré comme base d'im-

Pourquoi en a-t-il été ainsi ?

C'est à cause des longueurs de recouvrement.

Combien avons-nous d'assujettis qui ne peuvent aujourd'hui acquitter ce qu'ils doivent pour cette excellente raison que s'ils ont des matières premières, de l'outillage, du matériel, des immeubles, des marchandises, n'ont pas d'argent liquide et que l'Administration se trouve dans la nécessité, par la force même des choses, de leur accorder des sursis.¹

D'autres, ont fait de mauvaises affaires; d'autres enfin ont réalisé leur entreprise et opposent aux poursuites du fisc un sourire dédaigneux. Ils habitent, ou en meublé, ou chez leur femme dont ils sont séparés de biens et dont l'appartement est au nom de celle-ci. Ils ne possèdent pas de biens saisissables visibles et ne craignent rien.

Les plus honnêtes ont mis de côté l'argent représentant leur impôt de guerre et comme on ne leur réclamait pas, ils l'ont employé en Bons de la défense ou en

position s'élevait : pour la première période (1914-1915) à 1.868.646 francs., pour la deuxième période (1916) à 2.229.760.00 francs., pour la troisième période (1917) à 1.020.857.000 francs., et le montant des cotisations comprises dans les rôles atteignait respectivement : pour la première période à 858.648.000 francs., pour la deuxième période à 1.017.139.000 francs; pour la troisième période à 426.148.000 francs. En ce qui concerne l'Angleterre, le produit de la Contribution sur les bénéfices de guerre (excess profits duty) a atteint les chiffres suivants :

Exercice 1915 - 1916, 140.000 livres sterling.

— 1916 - 1917, 139.920.000 livres sterling.

— 1917 - 1918, 220.214.000 livres sterling.

1^{er} avril 1918. 1^{er} février 1919, 223 millions 117.000 liv. sterl.

1. La prochaine loi de finances actuellement en discussion au Sénat permet d'obtenir à certaines conditions des délais de paiement.

rentes des récents emprunts¹; l'on en arrive à ce résultat paradoxal que l'Etat a payé 5 °/o et même plus d'intérêts pour les sommes qui lui étaient légitimement dues.

Voici ce qu'il aurait fallu faire :

Il existe, à l'heure actuelle, une taxe de 0 fr. 20 °/o sur les paiements et une taxe de 10 °/o sur les objets de luxe. Ces taxes peuvent être payées de deux façons : soit par l'apposition de timbres mobiles sur l'écrit constatant l'opération sujette à la taxe, soit au moyen d'un compte avec le Trésor.

Dans ce dernier procédé, le contribuable visé reporte sur un registre spécial toutes les opérations donnant lieu à des taxes et dans les dix premiers jours du mois suivant, on va verser le montant de celles-ci au receveur d'enregistrement de son quartier.

C'est un système parfait et dont à la fois se louent administration et contribuables.

1 L'Article 4 de la loi du 26 octobre 1917, autorise le paiement de la contribution extraordinaire, en rentes 4 p. 100 sur l'Etat (Emission 1917) et les rentes 5 p. 100 (Emission 1915 — 1916) à un taux fixé par décret. Le Décret prévu est du 6 avril 1918. (J. Off. du 9)

Aux termes de la loi du 19 sept. 1918 et du décret du 24 du même mois, les titres de rente 4 p. 100 à émettre en vertu de cette loi ainsi que ceux émis en vertu des lois des 16 nov. 1915, 15 sept. 1916 et 26 oct. 1917 seront acceptés en paiement de la contribution extraordinaire, les titres seront décomptés au cours moyen coté la veille du paiement sans pouvoir être inférieur à 87,50 p. 100 pour les rentes 5 p. 100 et pour les rentes 4 p. 100 au taux d'émission de 70. 80.

Même disposition en ce qui concerne la rente 5 p. 100 amortissable 1920.

Pourquoi ne pas décider ceci :

Tout assujéti à la contribution de guerre doit faire sa déclaration dans les trois premiers mois qui suivent l'expiration de l'exercice de la période d'imposition; à cette déclaration doit être joint un reçu du percepteur du lieu du siège social de son entreprise, constatant qu'il a acquitté¹ la totalité de la contribution de guerre calculée d'après les bases portées à sa déclaration, sauf détaxe en cas d'exercices déficitaires et diminution ou augmentation de la contribution résultant de la décision définitive à intervenir.

Toute déclaration tardive comporte production d'intérêts à 10 % l'an sur la contribution telle qu'elle est déterminée ci-dessus.

Toute absence de déclaration avant mise en demeure de l'Administration, comporte production d'intérêts à 20 %² l'an sur la contribution telle qu'elle est fixée par la Commission du 1^{er} degré sauf l'effet du recours à la Commission supérieure et sera mise immédiatement en recouvrement.

Toute erreur ou insuffisance commise de mauvaise foi, l'Administration ayant à prouver l'erreur ou l'insuffisance et la mauvaise foi du contribuable, comporte majoration de 50 % sur la contribution correspondant à la fraction du bénéfice supplémentaire non déclarée

1. Nous abandonnons bien volontiers le système de paiement échelonné, car il faut de l'argent et il en faut rapidement.

2. Nous pensons que l'on doit admettre que l'absence de déclaration doit être plus sévèrement réprimé que sa tardivité.

à la condition que cette fraction soit supérieure à 10 % du bénéfice total; le montant de la contribution ou le surplus de la contribution y compris la pénalité sera mis immédiatement en recouvrement, aussitôt rendue la décision de la Commission du premier degré, sauf l'effet du recours devant la Commission supérieure.

Telles sont les dispositions que nous préconisons et qui sont le résultat de l'expérience. Elles auraient eu pour avantage d'assurer un recouvrement rapide et d'autant plus certain qu'il était plus rapide.

CHAPITRE VIII

CONCLUSION

Nous venons d'examiner les conditions d'application de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre au point de vue économique et aussi au point de vue juridique, ces deux points de vue étant liés.

Il faut reconnaître que la situation des commerçants et industriels depuis la guerre a été singulièrement aggravée.

Dans le projet de loi déposé le 13 janvier 1920 à la Chambre des députés par M. L. Klotz, ministre des Finances, et ayant pour objet la création de nouvelles ressources fiscales, figurait, en ce qui concerne la contribution des bénéfices de guerre, la double disposition que voici :

Arrêt au 31 décembre 1919 de la contribution extraordinaire et établissement d'une supertaxe sur lesdits bénéfices.

Les deux choses étaient liées et la seconde mesure n'était que la conséquence de la première.

Or, la Chambre des députés vient de décider que la législation sur les bénéfices de guerre, au lieu de s'arrêter le 31 décembre 1919, serait applicable jusqu'au 30 juin 1920, ce qui fait gagner seulement quatre mois sur le régime actuel qui édicte que l'assujettissement sur cet impôt s'étend jusqu'au 31 octobre 1920.

En même temps la Chambre maintient la supertaxe.

Telle qu'elle existe dans le projet destiné à être soumis à l'appréciation du Sénat, la supertaxe aurait été parfaite à une condition, c'est que les principes qui y sont posés aient été dès le début appliqués à la législation des bénéfices de guerre.

La législation de 1916 présente cet inconvénient qu'étant donnée la façon dont il était établi d'après la moyenne des produits antérieurs à la guerre, le bénéfice de guerre a atteint un chiffre élevé pour les entreprises qui avaient réalisé des bénéfices importants avant l'ouverture des hostilités, les exploitants des dites entreprises, tout en ne fournissant qu'un effort minime ont pu obtenir des profits considérables pendant la guerre sans qu'il soit possible de les assujettir à la contribution qu'ils auraient dû raisonnablement acquitter; par contre ce système a été nettement défavorable aux contribuables qui, réalisant de modestes bénéfices jusqu'en 1914, ont pu, grâce à l'intensité et à la persistance de leurs efforts, accroître leurs profits durant la guerre. Il aurait fallu tenir compte aux intéressés de l'effort qu'ils ont fourni en vue des nécessités créées par la guerre, notamment au moyen du chiffre d'affaires, e

le taux du tarif aurait dû aller en croissant à mesure que le chiffre d'affaires se serait élevé. D'autre part, le bénéfice normal servant de base de comparaison avec le bénéfice réalisé aurait dû être calculé en appliquant au chiffre d'affaires de la période de guerre, le coefficient édicté pour l'assiette de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux¹.

L'on pourrait aussi tenir compte de l'importance des capitaux engagés. Mais nous nous refusons à admettre une supertaxe sur les bénéfices de guerre comme une révision des marchés de guerre, à cause de la rétroactivité de la loi.

Comme nous l'avons déjà dit, la rétroactivité de la loi ne saurait s'expliquer par une omnipotence du législateur², car c'est là une théorie des plus dangereuses non seulement pour les particuliers, mais encore pour l'Etat.

N'oublions pas que lors du procès Malvy devant la Haute-Cour, M. Viviani, entendu comme témoin, déclara qu'en septembre 1914, M. Millerand, à ce moment Ministre de la guerre, lui fit savoir, à lui, alors Président du Conseil, que l'heure était difficile et délicate et que les munitions commençaient à manquer.

1. En ce qui concerne ceux pour lesquels n'existe pas la notion du chiffre d'affaires tel qu'on l'entend habituellement, c'est-à-dire le montant total des ventes, tels que : faconniers, banquiers, intermédiaires, loueurs de choses ou de services. etc., on en remplacerait le terme de comparaison tiré du chiffre d'affaires par le critérium résultant du montant du capital engagé.

2. Voir à cet égard l'article de Monsieur le Professeur Albert Wahl sur la Proposition Perchot dans la « *Victoire économique* » du 4 mai 1918.

« Il fallut, déclara l'honorable Président du Conseil, faire appel alors au génie industriel de la France. »

On ne lui fit pas appel en vain.

Les industriels n'hésitèrent pas ; ceux qui fabriquaient avant août 1914 du matériel de guerre et des munitions mirent aussitôt leur organisation au service de l'Etat, les autres créèrent de toutes pièces une organisation spéciale, installèrent un outillage approprié et se mirent résolument à l'œuvre.

Le succès couronna leurs efforts.

Les munitions, le matériel de guerre, furent produits en abondance. L'Etat non seulement vit ses besoins satisfaits, mais encore il se trouva réaliser une économie car il n'aurait pu faire exécuter ses commandes à l'étranger qu'à des conditions fort onéreuses.

Quel fut le sort réservé à ces industriels ?

Les lois fiscales ne les ont ni oubliés ni épargnés.

En premier lieu l'article 22 de la loi du 1^{er} juillet 1916 est venu décider :

1^o Que pour l'application des droits de patente auxquels est soumise la profession du fournisseur, il sera fait état de toutes ventes d'objets ou marchandises quelconques consenties aux Administrations publiques ou établissements publics, même si ces ventes sont effectuées sans adjudications ni marché préalable.

2^o Que les fabricants qui fournissent aux Administrations publiques ou aux établissements publics dans les conditions ci-dessus, des objets ou marchandises provenant de leur fabrication sont imposables au droit

fixe de patente, soit d'après le tarif prévu pour la profession de fournisseur, à raison de 0 fr. 25 par 100 fr. ou fraction de 100 fr. du montant annuel de leurs fournitures, soit d'après le tarif afférent à leurs opérations industrielles, suivant que l'un ou l'autre mode de taxation donne le chiffre le plus élevé, observation étant faite que la taxe calculée d'après le montant des fournitures peut être valablement établie par voie d'imposition supplémentaire, sous déduction du droit fixe antérieurement imposé¹.

En second lieu ces fournisseurs étaient susceptibles de tomber sous le coup de la même loi de 1916 en ce qui concerne les bénéfices supplémentaires ou exceptionnels par eux réalisés depuis le 1^{er} août 1914, et ainsi que nous l'avons indiqué les contribuables assujettis doivent abandonner à l'Etat dans certains cas jusqu'à 80 0/0 de leur bénéfice supplémentaire ou exceptionnel.

Et l'on ne juge pas cela suffisant ? on veut encore — et ce rétroactivement — imposer à ces contribuables une supertaxe et la révision des marchés de guerre. N'est-ce pas excessif et inique ?

Que risque-t-on ?

C'est qu'un jour où un nouveau conflit armé éclatera — chose d'autant plus possible que le traité de Versailles nous laisse en présence d'un ennemi séculaire vaincu mais non abattu, qui ne rêve que vengeance et revanche

1. Notons que ces deux droits de patente ont eu un effet rétroactif puisque l'imposition était possible pour la période allant du 1^{er} août 1914 au jour de la cessation des hostilités.

— l'Etat ne trouve plus alors les mêmes concours qu'il trouva en 1914.

Ce n'est pas tout. Notre législation fiscale depuis 1914 mérite plusieurs reproches.

En premier lieu elle est inquisitoriale et vexatoire; elle ne répond pas à nos vœux; elle est inspirée de cette législation allemande qui cadre bien avec la passivité et l'obéissance des contribuables d'outre-Rhin.

Ce qu'il nous faut ce sont des impôts *réels*, c'est-à-dire des impôts basés sur des signes extérieurs ne comportant ni déclaration, ni inquisition, ni vexation et non des impôts *personnels* qui obligent le contribuable à dévoiler le secret de ses affaires et de sa fortune.

Nous avons besoin d'argent, il n'y avait qu'à doubler tripler, décupler au besoin nos anciens impôts, nos quatre vieilles comme on les appelle un peu irrévérencieusement et qui ont cet avantage de faire payer le contribuable sans le faire crier, ce qui est la règle fondamentale de la science financière.

Personne n'aurait protesté, tout le monde se serait incliné:

Ces impôts avaient l'avantage d'être simples; facilement compréhensibles rapidement recouvrables, et de constituer un forfait:

Que l'on réprime et que l'on réprime sévèrement la

fraude, nous ne pouvons qu'y souscrire, mais qu'on laisse les gens se tirer d'affaire comme ils l'entendent. On poursuit ceux qui ont gagné de l'argent pendant la guerre en exerçant loyalement leur industrie ou leur commerce, mais la loi ne permet pas d'atteindre ceux qui font des fortunes en spéculant à la Bourse.

Tous ou personne, tel est notre programme. Aussi, admettons-nous très bien le principe d'une taxe sur l'enrichissement pendant la guerre.

*
* *

Législation mal établie qu'il ne faut chaque jour cesser de modifier et d'améliorer, peu productive jusqu'ici, ayant soulevé des haines et des rancunes, ayant aggravé la cherté de la vie, ayant violé les principes juridiques les plus incontestables, risquant de décourager les efforts des industriels et des commerçants qui, avec les agriculteurs, constituent la force vive de la Nation, mais très juste dans son principe¹, telle est l'appréciation que l'on peut formuler sur la loi de 1906. Souhaitons qu'elle disparaisse à jamais et nous en serons d'autant plus heureux que nous devons reconnaître que si nous

1. Il ne faut pas méconnaître que toute la législation fiscale depuis 1914 (impôts général et cédulaire sur le revenu, contribution de guerre, etc.) constitue et réalise un idéal de justice fiscale puisque l'on a atteint tout au moins théoriquement ce but de faire payer à chacun au prorata de son revenu.

ne la voyons plus reparaître, c'est que l'humanité n'aura plus à revivre les années pénibles que nous avons traversées.

Certes, nous avons connu l'ivresse et l'enthousiasme de la Victoire, mais que de deuils et de ruines ! que de difficultés au point de vue financier et économique !

Effaçons de nos codes les lois exceptionnelles, mettons-nous tous au travail, dans un bel élan de haute solidarité, pour la grandeur de notre pays.

Vu :

Le Doyen,

F, LARNAUDE.

Vu :

Le Président de la Thèse,

ALBERT WAHL.

Vu et permis d'imprimer :

*Le Recteur de l'Académie
de Paris,*

APPELL.

Bibliographie.

- ARNITS. — *La loi du 1^{er} juillet 1916 relative aux bénéfices de guerre, ses répercussions sur la comptabilité.*
- BATARDON (Léon). — *La comptabilité à la portée de tous.*
- BAUDRY - LACANTINÈRE ET WAHL. — *Des sociétés.*
- BONNEFOY. — *Code pratique des lois des 1^{er} juillet 1916, 30 déc. 1916 etc., sur les bénéfices réalisés pendant la guerre.*
- BONNEFOY. — *Comment se défendre en matière de bénéfice de guerre.*
- CATALAN. — *Les livres de commerce et la réforme fiscale.*
- COPPER-ROYER. — *Commentaire théorique et pratique de la loi du 1^{er} juil. 1916 sur les bénéfices de guerre.*
- HOUPIN ET MAGUERO. — *Commentaire théorique et pratique de la loi du 1^{er} juil. 1916 qui a créé une contribution sur les bénéfices de guerre.*
- LECOUTURIER (Emile). — *La taxation des bénéfices de guerre.*
- NALOT. — *La comptabilité et les lois fiscales nouvelles.*
- PARISOT. — *Manuel pratique en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.*
- RICHARD (L.). — *Simple notes pour faciliter la recherche des chiffres d'affaires des bénéfices de guerre en l'absence de toute comptabilité.*
- WAHL (Albert), Professeur à la Faculté de droit de Paris. — *L'industrie de guerre, la proposition Perchof.* Article paru dans la « *Victoire économique* » du 4 mai 1918.

REVUES.

- 1^o *Revue de la Contribution des bénéfices de guerre et de l'impôt
cédulaire sur les bénéfices commerciaux.*
 - 2^o *Bulletin des Contributions directes et du cadastre.*
 - 3^o *Gazette du Palais.*
 - 4^o *Gazette des Tribunaux.*
 - 5^o *La loi.*
 - 6^o *Le Droit.*
 - 7^o *Le Droit nouveau, etc, etc.*
-

Table des décisions judiciaires citées.

CONSEIL D'ETAT. ¹

Arrêt du 10 août 1918 : *Rev.* n°216; *Droit nouveau* 20 sept. 1918
page 2.

Arrêt du 27 déc. 1918 : *Rev.* n° 327.

Arrêt du 30 janv. 1920 : *La Loi*, 27 fév. 1920; *Gaz. du P.* 12 mars
1920.

COURS D'APPEL

C. Lyon, 29 mars 1916 : *J. des S.* art. 2567; *Rev.* n°174

C. Lyon, 3 juin 1918 : *Rev.* n° 250.

C. Grenoble, 16 juil 1918 : *Rev.* n° 308.

TRIBUNAUX DE COMMERCE.

Trib. Grenoble, 7 déc. 1917 : *Rev.* n°224

Décisions de la Commission Supérieure des Bénéfices de Guerre.

26 fév. 1917. *Rev.* n° 294; *Rec. O.* n° 148

19 mars 1917. *Rev.* n° 11, 12, 18.

23 mars 1917. *Rev.* n° 36, 37, 60.

1. Toutes les décisions judiciaires ont été publiées *in extenso* dans les Recueils suivants : — *J. O.* Journal Officiel ; *J. S.* Journal des Sociétés ; *Rec. O.* Recueil Officiel, édité par l'Administration et publié par l'Imprimerie Nationale ; *Rev.* Revue des bénéfices de guerre ; *Gaz. du P.* Gazette du Palais.

- 4 avril 1917. *Rev.*, n° 34, 93.
12 mai 1917. *Rev.*, n° 39, 79
8 juin 1917. *Rev.* n°93
6 juil. 1917. *Rev.*, n° 128
6 juil. 1917. *Rev.*, n° 127.
7 juil 1917. *Rev.*, n° 125
20 juil 1917. *Rec. O.* 176; *Rev.*, 123
7 sept. 1917. *Rec. O.*, 189; *Rev.* 283
7 sept. 1917. *Rev.*, 122, 194, 225, 233, 234.
14 sept. 1917, *Rec. O.* 207; *Rev.*, 226, 282
6 oct. 1917. *Rev.* 184, 248.
13 oct. 1917. *Rec. O.*, 232; *Rev.*, 163.
26 oct 1917. *Rev.*, 123, 161, 206, 235.
3 nov. 1917. *Rec. O.*, 237,
17 nov. 1917. *Rec. O.* 193.
23 nov. 1917. *Rev.*, 166
24 nov. 1917. *Rec. O.* 240.
30 nov. 1917. *Rec. O.* 210.
22 déc. 1917. *Rec. O.* 215.
26 janv. 1918. *Rec. O.* , 229.
19 janv. 1918. *Rec. O.* 206, 212.
26 janv. 1918. *Rec. O.* 205.
2 févr. 1918. *Rev.* 254,
9 fév. 1918, *Rec. O.* 218.
16 fév. 1918. *Rec. O.* 256; *Rev.* 171, 231.
23 fév. 1918. *Rec. O.* 219.
23 mars 1918. *Rec. O.* 283; *Rev.* 382.
19 avril 1918. *Rec. O.*, 286; *Rev.*, 384.
8 juin 1918. *Rev.*, 231.
4 janv. 1919. *Rev.*, 545.
31 mai 1919. *Rev.*, 404,

**Réponses des ministres des finances à des questions
écrites posées par des membres du Parlement.**

MM.

ALAY, député. *J. O.* 10 mars 1917.

BERTHON, député. *J. O.* 27 juin 1917, p. 1580.

CATALOGNE, sénateur. *J. O.* 15 juin 1917, p. 572

GILBERT LAURENT, député, *J. O.* 20 fév. 1917, p. 489.

LÉON PÉRIER, député, *J. O.* 28 sept. 1918, p. 2538

MEQUILLET, député. *J. O.* 26 oct. 1917, p. 2795

PAISANT, député, *J. O.* 12 juin 1918, p. 5077

PERET, député, *J. O.* 24 nov. 1917, p. 3033

PEYROUX, député, *J. O.* 17 avril 1917, p. 3047

PONCET, député, *J. O.* 19 juil 1918, p. 1924

VILAR, sénateur. *J. O.* 28 juil. 1917, p. 789

Table des Matières.

Comment l'on a été amené à établir une législation sur les bénéfices de guerre.....	7
Quelle est la durée de cette législation sur les bénéfices de guerre	10
Personnes assujetties	14
Comment s'établit l'impôt.....	18
1 ^o . — Comment s'établit le bénéfice normal	19
2 ^o . — Comment s'établit le bénéfice réalisé en période d'imposition	25
a) De la comptabilité	25
b) De l'inventaire, du bilan et du compte de profits et pertes.....	27
c) Impossibilité de porter aux frais généraux les appointements que le patron s'alloue pour son travail et les intérêts du capital engagé; conséquences économiques.....	31
d) Limitation des pourcentages alloués aux employés et ouvriers de l'entreprise.....	44
e) Les amortissements et réserves.....	47

3°. — L'Abattement légal.....	51
Comment la taxe est-elle établie. Des déclarations et de leur examen	55
Taux de la contribution. Pénalités possibles.....	61
Païement et recouvrement de l'impôt.....	66
CONCLUSION	79
Bibliographie	87
